

Uppsats för Tillämpade studier 20 p

Skatterätt, ht 2003

Programmet för juris kandidatexamen

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Författare: Camilla Ednell

Handledare: Robert Pålsson

Fria rörligheten för kapital och dess betydelse för den svenska skatterätten

Innehåll

Förkortningar	4
1. Inledning	5
1.1 Syfte	5
1.2 Frågeställningar	5
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod	6
1.5 Bakgrund till EG-rätten	7
2. Allmänna EG-rättsliga begrepp	9
2.1 De fyra friheterna	9
2.2 Likabehandlingsprincipen	9
2.3 Tolkningsfrågor	10
2.4 Direkt tillämplighet	10
2.5 Direkt effekt	11
2.6 Spärrverkan av direktiv	12
2.7 Direktivkonform tolkning	12
2.8 EG-rättens företräde framför nationell lagstiftning	12
2.9 Rule of reason	13
3. Den fria rörligheten för kapital	14
3.1 Särskilda regler om kapital i EG-fördraget	14
3.2 Begreppet kapitalrörelser	15
4. Mål i EG-domstolen	17
4.1 Verkooijen, mål C-35/98	17
4.2 X och Y, mål C-436/00	22
4.2.1 Underprisöverlåtelse av aktier	22
4.2.2 Rättsfallet X och Y	23
4.2.3 Kommentarer	26
5. Svenska skatteregler	28
5.2 Löneunderlagsregeln	28
5.3 Alternativregeln	29
5.4 Lex Asea	30
6. Mål i Regeringsrätten	32
6.1 RÅ 2000 ref 38	32
6.2 RÅ 2000 ref 47	34
6.2.1 Delmål I	34
6.2.2 Delmål II	37
6.3 RÅ 2000 ref 40	39
6.3.1 Summering	41
7. Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land	42
7.1 Förhandsbesked rörande löneunderlag	42
7.2 Förhandsbesked rörande lex Asea	46

8. Slutsatser	48
9. Avslutande reflektioner	49
10. Källor	50
11. Bilaga	54
Utdrag ur direktiv 88/361 /EEG	54
Nomenklatur för kapitalrörelser	54

Förkortningar

ECB	Europeiska centralbanken
ECR	European Court Reports
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EGF	EG-fördraget
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
EMU	Ekonomiska och monetära unionen
EU	Europeiska unionen
EUF	Unionsfördraget
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
prop.	Proposition
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapens domstol
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1. Inledning

När Sverige 1995 gick med i Europeiska Unionen, EU, förändrades förutsättningarna för bland annat den lagstiftande makten. Inflytandet för den lagstiftande makten förändrades också, som ni kommer att se längre fram i detta arbete, om inte direkt så åtminstone indirekt.

Frågan är då *hur* den lagstiftande maktens inflytande och förutsättningar förändrats samt *på vilket sätt* detta skett. Hur påverkas i sin tur förutsebarheten och rättssäkerheten av denna nya ordning? I det följande kommer jag bland annat att beskriva några följder av Sveriges medlemskap i EU inom skatterättens område.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att försöka utröna hur en av hörnstenarna inom EG-rätten, den fria rörligheten för kapital, påverkar den interna svenska skatterätten. Det är förvisso intressant att ta reda på *vad* de olika instanserna kommit fram till, men av minst lika stort intresse är för den intresserade *hur* och *varför* de kommit fram till de svar de gjort. Först genom att ta reda på det kan man nå en djupare förståelse för betydelsen av gemenskapsrättens inflytande på den svenska skatterätten. I just detta arbete begränsas dock detta till att i första hand gälla kapitalbestämmelsernas betydelse, men i något fall kommer även andra bestämmelserns betydelse fram. Påpekas bör dock att jag inte gör något som helst anspråk på att uppsatsen är heltäckande på området då det finns mycket material av vilket jag valt ut det jag tycker är mest relevant och nödvändigt för att uppfylla syftet med denna uppsats.

1.2 Frågeställningar

- Hur mycket betyder den fria rörligheten för kapital vid tolkning och tillämpning av våra svenska skatteregler?
- Vilken faktisk betydelse har det faktum att alla medlemsstater har exklusiv rätt att stifta lagar inom området för direkta skatter då EGD har exklusiv rätt att tolka lagarna i ljuset av fördragets bestämmelser?

- Vad innebär denna indirekta harmonisering för förutsebarheten i skattefrågor?
- Gäller den utsträckta tillämpningen av den fria rörligheten för kapital även mellan EU-länderna och tredje land?
- Skall artikel 56 EGF, då frågan inte rör någon av de efterföljande undantagsbestämmelserna, ses som ett absolut restriktionsförbud inte bara inom EU utan även gentemot tredje land?

1.3 Avgränsningar

För att full förståelse för de grundläggande reglerna inom EG-rätten skall vara uppfylld har jag valt att först gå igenom dessa regler med hänvisning till centrala rättsfall inom EG-rätten. Detta för att vidare orientering inom området annars blir ogripbar för den som ej redan är insatt i EG-rättens struktur och utformning.

Därefter har jag istället för att ta upp en mängd rättsfall valt att endast ta upp de mest centrala rättsfallen¹, rörande den fria rörligheten för kapital, inom såväl EG- rätten som nationellt och gjort en djupgående redogörelse av dessa. Anledningen till varför jag valt att göra denna avgränsning är att resonemang och ställningstaganden i målen annars enligt min mening får för lite utrymme till förmån för slutsatser och domslut. Dessutom beskrivs de skatteregler som är aktuella i de olika rättsfallen, med anledning av att det i annat fall kan vara svårt att sätta sig in i de frågor som uppkommer i domarna.

1.4 Metod

För att uppfylla syftet med denna uppsats har jag till stor del använt mig av domstolsavgöranden i såväl Regeringsrätten som EG-domstolen. Även EG- direktiv och förarbeten till den svenska lagstiftningen har i vissa fall använts för att klargöra de ställningstaganden domstolarna gjort. Dessutom har jag via en genomgång av doktrin och artiklar i tidskrifter inom området funnit både fakta och värdefulla synpunkter på de olika rättsfall som här tagits upp. Anledningen till att jag valt att endast använda mig av svensk

¹ Ett nyligen avgjort intressant mål jag valt att inte ta med pga att EGD där endast prövade de där aktuella reglernas förenlighet med etableringsfriheten är Bosal Holding, mål C-168/01. Detta mål har stora likheter med det nedan refererade Verkooijen-målet.

litteratur är att denna är mer aktuell eftersom den tillkommit efter det betydelsefulla avgörandet i Verkooijen- målet, medan den internationella litteratur som finns inom området² är äldre och följaktligen skriven innan Verkooijen-målet avgjordes. Slutligen har givetvis aktuell svensk lagstiftning och rättsregler i EG-fördraget varit till hjälp.

1.5 Bakgrund till EG-rätten

EU består av tre så kallade ”pelare”. Inom den första av dessa pelare finns bland annat den Europeiska gemenskapen, EG. Det är denna del av EU som är av intresse i denna uppsats eftersom den Europeiska gemenskapen bygger på det regelverk som här är aktuellt, EG-fördraget. Med de Europeiska Gemenskaperna menas samtliga gemenskaper inom den första pelaren, dvs. EG, EKSG, Europeiska kol- och stålgemenskapen, samt Euratom, Europeiska atomenergigemenskapen. Både EKSG och Euratom bygger liksom EG på varsitt fördrag.³ Denna första pelare har en överstatlig karaktär, vilket betyder att medlemsstaternas suveränitet till stor del inskränkts till förmån för beslutanderätt på gemenskapsnivå.⁴

När den europeiska enhetsakten (Single European Act) antogs 1986 skedde stora förändringar inom EG. Genom denna akt skapades den inre marknaden och dessutom ändrades beslutsformerna inom gemenskapen till mer effektiva sådana. Formerna för det fortsatta arbetet med den inre marknaden fullbordades ett par år senare genom den så kallade vitboken samtidigt som vissa förändringar i fördraget genomfördes.⁵

Genom Maastrichtfördraget, i kraft sedan slutet av år 1993, upprättades Europeiska unionen, EU, samtidigt som EG bytte ut sin hittillsvarande beteckning EEG (Europeiska ekonomiska gemenskapen) till nuvarande beteckning, EG. Vidare gjordes ytterligare förändringar i EGF. Amsterdamfördraget, gällande sedan 1999 innebar inga större förändringar av intresse här.⁶ Sist så här långt i raden av fördrag är Nicefördraget, i kraft

² Se t.ex. Terra/ Wattel, European Tax Law eller Farmer and Lyal, EC Tax Law

³ Bernitz/ Kjellgren s 29

⁴ A a s 27 f

⁵ A a s 14

⁶ A a s 15 ff

sedan början av år 2003, även det innebar en del förändringar men främst gällande EU-fördraget.⁷

För skatterättens del har det inom de indirekta skatternas område skett en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning till viss del. När det gäller de direkta skatterna, som jag valt att koncentrera mig på, har någon harmonisering däremot inte skett.⁸ Till stor del beror detta på att medlemsstaterna inte kunnat enas om hur dessa regler skall utformas och eftersom enhällighet krävs för dessa beslut har någon harmonisering ännu inte kunnat genomföras.

⁷ http://www.europa.eu.int/abc/treaties_sv.htm

⁸ Två direktiv har dock antagits. Moder/dotterbolagsdirektivet, 90/435/EEG och Fusionsdirektivet, 90/434/EEG

2. Allmänna EG-rättsliga begrepp

2.1 De fyra friheterna

Med de fyra friheterna menas fri rörlighet för produktionsfaktorerna varor, tjänster, personer och kapital.⁹ I EG-fördraget artikel 14 p2 finns bestämmelsen om säkerställandet av den fria rörligheten för de ovan nämnda produktionsfaktorerna.

Etableringsfriheten för företag brukar betecknas som en femte frihet. Bestämmelser om denna frihet finns i EGF artiklarna 43-48.

Inom ramen för detta arbete är det främst den fria rörligheten för kapital som är aktuell, men några av de andra friheterna, främst etableringsfriheten, kommer också att beröras.

2.2 Likabehandlingsprincipen

I artikel 12 EG-fördraget finns regeln om likabehandlingsprincipen. Denna princip innebär *dels* att medborgare och företag från andra medlemsstater skall behandlas på samma sätt som medborgare och företag inom den aktuella staten, dvs förbud mot direkt diskriminering. Bestämmelsen gäller även indirekt (dold) diskriminering, dvs regler som leder till samma resultat som direkt diskriminering trots att de uppställts utan nationalitet som grund för särbehandling.¹⁰

I detta sammanhang kan även nämnas att såkallad omvänd diskriminering, dvs att medlemsstaterna behandlar sina egna medborgare sämre än medborgare från andra medlemsstater, inte anses strida mot någon diskrimineringsbestämmelse.¹¹ Däremot finns en möjlighet att denna negativa särbehandling av inhemska medborgarna anses vara en otillåten restriktion.¹² Se Terhoeve-målet¹³, där den skattskyldige beskattades hårdare på sina inhemska inkomster än andra medborgare i landet, på grund av att han en del av året arbetat utomlands.

⁹ Bernitz/ Kjellgren s 28

¹⁰ A a s 103

¹¹ A a s 105

¹² Ståhl/ P Österman s 114 f

2.3 Tolkningsfrågor

EG-domstolen har exklusiv rätt både att tolka EG-rätten och att ogiltigförklara en gemenskapsrättsakt. När en nationell prejudikatsdomstol är osäker på hur en gemenskapsrättslig bestämmelse skall tolkas är den skyldig att begära förhandsavgörande av EG-domstolen. I EG-fördragets artikel 234 finns bestämmelsen om förhandsavgöranden.

Endast i de fall då en bestämmelse är klar, precis och ovillkorlig, samt att en eventuell implementeringsfrist löpt ut, ”acte clair”, slipper den nationella domstolen att ställa tolkningsfrågor och kan då istället tillämpa regeln i enlighet med dess ordalydelse.¹⁴

2.4 Direkt tillämplighet

Begreppet direkt tillämplighet har skapat en del huvudbry bland författarna inom EG-rätten. I EG-fördraget artikel 249 står bland annat att förordningar äger *direkt tillämplighet*. Med direkt tillämplighet menas, enligt såväl Bernitz/Kjellgren¹⁵ som Ståhl/P Österman¹⁶, att bestämmelsen skall tillämpas direkt i samtliga medlemsstater utan att någon implementering skall, eller ens får ske i den nationella lagstiftningen. Det som skapat förvirring angående begreppet är att EGD i ett antal avgöranden använt sig av begreppen direkt tillämplighet och direkt effekt parallellt utan att göra någon som helst distinktion mellan begreppen. Anser därmed EG-domstolen att de båda begreppen bara är olika omskrivningar som egentligen betyder exakt samma sak, eller har det bara skett en olycklig förväxling av begreppen i dessa fall? Jag skulle tro det sistnämnda. Hur som helst kan en förordning som är direkt tillämplig även ha direkt effekt. Mer om detta nedan.

¹³ Mål C-18/95, Terhoeve

¹⁴ Bernitz/ Kjellgren s 151

¹⁵ A a s 84

¹⁶ Ståhl/ P Österman s 23

2.5 Direkt effekt

Gemenskapsrättsbestämmelser som innehåller juridiskt utkrävbara rättigheter, men även skyldigheter kan tillerkännas såkallad direkt effekt. Med direkt effekt menas att enskilda i vissa fall kan åberopa de aktuella bestämmelserna i nationell domstol för att utkräva sin rätt i enlighet med bestämmelsen.

För att en gemenskapsrättslig bestämmelse skall ha direkt effekt krävs att den är klar, precis och ovillkorlig, samt när det gäller direktiv att implementeringsfristen löpt ut.

En gemenskapsrättslig bestämmelse kan ha vertikal eller horisontell direkt effekt. Med vertikal direkt effekt avses en bestämmelse som ger enskilda rättigheter gentemot staten.

Det är viktigt att observera att direktiv till skillnad från förordningar enligt artikel 249 EGF endast är bindande till det resultat som skall uppnås genom direktivet och att det därmed inte äger allmän tillämplighet.¹⁷

Både förordningar och direktiv kan ha vertikal direkt effekt. En viktig skillnad är dock att direktiv *endast* kan åberopas av enskilda gentemot staten och inte tvärtom, dvs staten kan *inte* åberopa direktivets vertikala direkta effekt gentemot en enskild. Van Gend en Loos-målet¹⁸ är ett känt mål som rörde vertikal direkt effekt av en förordning, i detta mål kom domstolen fram till att klara, ovillkorliga regler i primär EG-rätt skall ges vertikal direkt effekt. Van Duyn-målet¹⁹ är ett mål som rörde vertikal direkt effekt av direktiv.

När det gäller horisontell direkt effekt, dvs när enskilda kan åberopa rättigheter enligt en gemenskapsrättslig bestämmelse gentemot en annan enskild, ser det lite annorlunda ut. Förordningar kan ha horisontell direkt effekt, vilket EG-domstolen kom fram till i målet Defrenne mot Sabena²⁰. Direktiv kan däremot inte ha horisontell direkt effekt, vilket EG-domstolen klargjorde i målet Faccini Dori²¹. Det väsentliga är med andra ord dels vilken typ av rättsakt det rör sig om och dels om det handlar om ett vertikalt eller ett horisontellt förhållande mellan berörda parter.²²

¹⁷ Ståhl/ P Österman s 24

¹⁸ Mål 26/62, Van Gend en Loos

¹⁹ Mål 41/74, Van Duyn

²⁰ Mål 43/75, Defrenne mot Sabena

²¹ Mål C-91/92 Faccini Dori

²² Bernitz/ Kjellgren s 84 ff

2.6 Spärrverkan av direktiv

För att ett direktiv skall kunna tillerkännas direkt effekt krävs som ovan nämnts bland annat att implementeringsfristen har löpt ut. Medlemsstaterna är dock i enlighet med lojalitetsprincipen (även kallad solidaritetsprincipen) i artikel 10 EG-fördraget skyldiga att avstå åtgärder som kan anses äventyra direktivets syften redan innan implementeringsfristen för direktivet löpt ut. Denna såkallade spärrverkan av direktiv fastslogs av EG-domstolen i Wallonie- målet^{23, 24}.

2.7 Direktivkonform tolkning

Detta begrepp kallas även principen om indirekt effekt eller von Colson- principen. Den sistnämnda beteckningen kommer från det mål i EG-domstolen²⁵ där principen utvecklades. Principen skall tillämpas på alla nationella bestämmelser som är möjliga att tolka på olika sätt. När tolkningsmöjlighet finns, skall den aktuella bestämmelsen tolkas ”i ljuset av gemenskapsrättens ändamål och syfte”. Enligt EG-domstolen följer detta tolkningsförfarande av den allmänna lojalitetsprincipen i artikel 10 EG-fördraget. Om den nationella domstolen vid tolkning av en gemenskapsrättslig bestämmelse kommer fram till att den nationella bestämmelsen står i strid med EG-rätten, är de skyldiga att inte tillämpa regeln.²⁶

2.8 EG-rättens företräde framför nationell lagstiftning

Principen om europarättens företräde framför nationell rätt kom till genom EG-domstolens avgörande i målet Costa mot ENEL²⁷, där domstolen framhöll att medlemsstaternas suveränitet till vissa delar inskränkts i och med tillkomsten av EG-fördraget. I målet Internationale Handelsgesellschaft²⁸ klargjorde domstolen ytterligare

²³ Mål C-129/96, Wallonie

²⁴ Bernitz/ Kjellgren s 88 f

²⁵ Mål 14/83, Von Colson

²⁶ Bernitz/ Kjellgren s 89 f

²⁷ Mål 6/64, Costa mot ENEL

²⁸ Mål 11/70, Internationale Handelsgesellschaft

sin ståndpunkt från Costa mot ENEL- målet då den underströk att gemenskapsrättens företrädare framför nationell rätt gäller såväl grundlagar som alla andra former av nationell rätt. I Simmenthal II²⁹ gick domstolen ytterligare ett steg och förklarade att den aktuella principen också måste innebära att den nationella lagstiftningsmakten begränsas.³⁰

2.9 Rule of reason

Rule of reason brukar även kallas doktrinen om de så kallade tvingande hänsynen. Dess ursprung kommer från Cassis de Dijon- målet³¹. Bestämmelsen om rule of reason finns i artikel 30 EG-fördraget.

Rule of reason används av EGD som ett test för att pröva om en åtgärd som är fördragsstridig trots detta kan rättfärdigas genom någon av de grunder som godtagits av domstolen som tvingande hänsyn till allmänintresset³². Det bör observeras att direkt diskriminering på grund av nationalitet aldrig kan rättfärdigas genom rule of reason utan regeln rör endast indirekt diskriminering.³³

För att en prövning enligt rule of reason skall bli aktuell krävs att tre kriterier är uppfyllda. Dels måste regelns syfte vara att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, dels måste regeln ha uppställts för att uppnå detta syfte och dessutom måste regelns utsträckning vara proportionell till syftet med regeln.³⁴

Inom de direkta skatternas område har hittills endast två grunder godtagits för rättfärdigande genom rule of reason. Dessa två grunder är nödvändigheten av att upprätthålla en effektiv skattekontroll samt nödvändigheten av att bevara kongruensen inom skattesystemet (skattesystemets inre sammanhang)³⁵.³⁶

²⁹ Mål 106/77, Simmenthal

³⁰ Bernitz/ Kjellgren s 79 ff

³¹ Mål 120/78, Cassis de Dijon

³² För en sammanfattande beskrivning av EGD:s bedömningar i olika fall där rule of reason åberopats, se Stig von Bahr i Festskrift till Gustaf Lindencrona s. 76- 78

³³ Ståhl/ P Österman s 124

³⁴ A st

³⁵ EGD har hittills endast godtagit grunden ” nödvändigheten av att bevara kongruensen i skattesystemet” i Bachman- målet

³⁶ Ståhl/ P Österman s 126 ff

3. Den fria rörligheten för kapital

3.1 Särskilda regler om kapital i EG-fördraget

Principen om fri rörlighet för kapital är reglerad i artikel 56 EG-fördraget. Artikel 56 innehåller ett absolut förbud mot restriktioner för såväl betalningar, p2, som kapitalrörelser, p1. Begreppet betalningar innefattar bland annat löner, hyror, räntor, likvider vid köp av varor och tjänster. Med begreppet kapitalrörelser avses bland annat kapitalöverföringar till annat land för investering i företag eller placering i värdepapper samt personliga kapitalöverföringar. Denna huvudregels omfattning är vidsträckt. Till skillnad från de andra friheterna inom gemenskapsrätten, vilka endast rör förhållanden inom gemenskapen, omfattar den fria rörligheten för kapital såväl fysiska och juridiska personer inom medlemsstaterna som fysiska och juridiska personer utanför EU då dessa vill föra kapital till eller från tredje land.

Möjligheter till undantag från huvudregeln i artikel 56 EGF finns. I artikel 57p1 EGF ges medlemsstaterna rätt att behålla och tillämpa restriktioner mot tredje land. Restriktioner är dock endast tillåtna under förutsättning att de trätt i kraft innan 1993 års utgång, samt att det rör sig om vissa specifika områden som räknas upp i artikeln, såsom till exempel direktinvesteringar, etablering samt introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Enligt samma artikel p2 kan rådet efter förslag från kommissionen besluta om åtgärder på de områden som tagits upp i p1 ovan. För dessa beslut krävs kvalificerad majoritet. Genom enhälligt beslut kan dock även andra åtgärder vidtas.³⁷

I artikel 58p1 EGF ges medlemsstaterna ytterligare en möjlighet till undantag från huvudregeln i artikel 56. Enligt denna artikel godtas tillämpning av inhemska skatteregler som skiljer på skattebetalare med olika bostadsort samt personer som investerat sitt kapital på olika ort. Dessutom godtas nödvändiga åtgärder vidtagna för förhindrande av överträdelser av nationella lagar och andra författningar i fråga om beskattning samt övriga åtgärder vidtagna av hänsyn till allmän säkerhet eller ordning. I denna artikel p2 anges att tillämpligheten av fördragsenliga restriktioner för den fria etableringsrätten inte skall påverkas av bestämmelserna i det aktuella kapitlet i fördraget.

³⁷ Bernitz/ Kjellgren s 217 f

Med detta menas enligt M. Peters³⁸ att regler som inte strider mot etableringsfriheten inte skall anses fördragsstridiga även om de strider mot kapitalbestämmelserna. Ståhl anser däremot att regler som provas i EGD mot båda dessa fördragsfriheter först skall provas mot den ena av dessa friheter och om domstolen då finner att regeln strider mot denna anses regeln vara fördragsstridig och provar därför ej regelns förenlighet med den andra friheten. Om regeln däremot inte anses fördragsstridig vid denna prövning gör domstolen även en prövning av den aktuella regelns förenlighet med den andra friheten. Vilken fördragsbestämmelse som först provas följer inte någon viss ordning utan det sker slumpmässigt³⁹.

I p3 artikel 58 stadgas att åtgärder vidtagna i enlighet med p1,2 ej får utgöra medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

I artikel 59 EGF stadgas att nödvändiga skyddsåtgärder i vissa fall får vidtas gentemot tredje land. Det måste röra sig om extrema förhållanden där det föreligger risk att kapitalrörelser till eller från tredje land allvarligt stör EMU: s funktion. Åtgärderna måste ske genom Rådets beslut, med kvalificerad majoritet, på förslag av kommissionen efter att ECB hörts.

Den sista artikeln i kapitlet om kapital i EGF är artikel 60. Denna artikel innefattar regler för restriktioner av kapitalrörelser gentemot tredje land som uppkommer på grund av utrikes-, eller säkerhetspolitiska skäl.

3.2 Begreppet kapitalrörelser

Då kapitalrörelsebegreppet saknar definition i EGF skall man enligt EG-domstolen⁴⁰ följa definitionen som angetts i nomenklaturen i bilaga 1 till direktiv 88/361/EEG. Detta direktiv kom till för genomförandet av artikel 67 EGF (nu artikel 56 EGF). Direktivet innehåller inte någon uttömmande uppräknings av vad som räknas som en kapitalrörelse, men den innehåller trots detta en lång rad fall som innefattas av begreppet.

³⁸ se Ståhl i Festskrift till Gustaf Lindencrona s. 497 not. 9

³⁹ Ståhl i Festskrift till Gustaf Lindencrona s. 496- 499

⁴⁰ A a s 496

Som exempel utöver de redan i föregående avsnitt upptagna kapitalrörelserna kan nämnas transaktioner för återbetalning av krediter och lån, avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar.

Eftersom det skulle uppta ett mycket stort utrymme att här ange alla de typer av kapitalrörelser som enligt denna nomenklatur skall ingå, samtidigt som det är av stort intresse inom ramen för detta arbete att se vilka kapitalrörelser som nämns i denna bilaga, har jag valt att bifoga artikel 1 och artikel 6 i direktivet samt nomenklaturen i dess helhet i slutet av detta arbete. Se bifogad bilaga⁴¹.

⁴¹ Se Bilaga nedan s. 54 ff

4. Mål i EG-domstolen

4.1 Verkooijen, mål C-35/98

I detta mål begärde Hoge Raad der Nederlanden förhandsavgörande av EG-domstolen enligt artikel 177 EGF (nu artikel 234). Parter i målet var Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid det nederländska finansministeriet) och B.G.M. Verkooijen (en nederländsk medborgare).

Twisten rörde Wet op de inkomstenbelasting 1964 (1964 års lag om inkomstskatt, i den version som gällde före år 1997). Denna lag rörde endast fysiska personers inkomst och därmed gäller förevarande mål endast aktieutdelning till fysiska personer. Bakgrunden till tvisten var följande. Verkooijen var bosatt i Nederländerna och hade, som anställd i ett nederländskt bolag genom en sparplan för anställda, erhållit aktier i ett belgiskt bolag. Då Verkooijen fått utdelning på dessa aktier nekades han av skattemyndigheten undantag från kapitalskatt på utdelningen.

I Wet op de inkomstenbelasting 1964 medgavs ett undantag från kapitalskatt till visst belopp under förutsättning att utdelningen tagits upp till beskattning enligt en särskild lag om skatt på aktieutdelningar, Wet op de dividendbelasting. Den sistnämnda lagen är dock endast tillämplig på aktieutdelningar från bolag etablerade i Nederländerna. Syftet med bestämmelsens begränsning, att endast bolag etablerade i den inhemska staten omfattas av undantaget, var dels att öka de inhemska bolagens egna kapital och att stimulera intresset för inhemska aktier hos befolkningen. Att i någon mån kompensera investerare för den dubbelbeskattning som skattesystemet bygger på var ett annat syfte med undantaget enligt förarbetena till den aktuella lagen.

Förhandsbeskedet rörde tolkningen av direktiv 88/361/EEG, artikel 6 EGF (nu artikel 12) och artikel 52 EGF (nu artikel 43). De uppställda tolkningsfrågorna innehöll följande bedömningsgrunder:

- 1) Reglerna i Wet op de inkomstenbelasting, angående undantag från kapitalskatt till visst belopp, skall de anses strida mot artikel 1 i direktiv 88/361/EEG jämförd med p 1.2 i nomenklaturen i bilaga 1 till detta direktiv med beaktande av att det i

artikel 6.1 samma direktiv står att medlemsstaterna är skyldiga att vidta nödvändiga åtgärder för uppfyllande av direktivet senast 1 juli 1990.

- 2) Skall artikel 6 (nu artikel 12) och artikel 52 EGF (nu artikel 43 EGF), (var och en för sig eller tillsammans), i det fall att fråga ett besvaras nekande, tolkas så att en bestämmelse av detta slag inte är förenlig med de här aktuella fördragsartiklarna.
- 3) Blir utslaget av ovanstående frågor olika beroende av om det som i detta fall är en arbetstagare, (i ett dotterbolag) som erhållit aktierna enligt en sparplan för anställda, som begär att undantagsbestämmelserna skall tillämpas, eller om det är en annan aktieägare som begär detta.

Angående den första tolkningsfrågan gjorde EGD först en undersökning om den aktieutdelning som skett från en medlemsstat (Belgien) till medborgaren i en annan medlemsstat (Nederländerna) omfattades av det aktuella direktivet. De ansåg att så var fallet trots att ”uttag av aktieutdelning” ej uttryckligen nämns som en kapitalrörelse i nomenklaturen till direktivet. Denna slutsats kom de fram till eftersom en aktieutdelning av aktuellt slag förutsätter ”förvärv av del i nya eller befintliga företag” vilket finns med i nomenklaturen i avsnitt I.2⁴². De ansåg därutöver att utdelningen kunde anses falla under avsnitt III.A.2⁴³ som handlar om ”inlänningars förvärv av utländska värdepapper som omsätts på fondbörs”, eftersom det i frågan rör sig om ett börsnoterat bolag i en annan medlemsstat än Verkooijens hemviststat.

Därmed konstaterade EGD att utdelning på aktier från ett bolag i en annan medlemsstat än den i vilken mottagaren bor, faller under direktiv 88/361/EEG, under förutsättning att mottagaren är medborgare i den stat i vilken han är bosatt.

EGD påpekade att trots att de direkta skatterna är medlemsstaternas interna angelägenheter, måste staterna vid utformning och tillämpning av sina interna regler beakta de gemenskapsrättsliga bestämmelser som finns. Dessutom påpekade de att genomförandet av direktivet innebar en fullständig avreglering av kapitalrörelser och att medlemsstaterna i enlighet med artikel 1.1 i direktivet inte får ha några restriktioner för dessa kapitalrörelser i sina inhemska lagar. Att bestämmelserna i direktivet har direkt effekt konstaterade EGD redan i ett par mål från 1993⁴⁴.

⁴² Se bilaga nedan s. 55

⁴³ A st

⁴⁴ Förenade målen C-358/93 och C-416/93, Bordessa m.fl

Så till prövningen om utformningen av det aktuella undantaget kunde anses utgöra en restriktion för kapitalrörelser enligt artikel 1 i direktivet. EGD ansåg att den förevarande bestämmelsens utformning hade en avskräckande effekt för de nederländska medborgare som funderade på att investera i bolag med säte i andra medlemsstater. Regelns syfte har varit att locka personer att investera sitt kapital i inhemska bolag för att stärka likviditeten i dessa bolag, vilket klart framgår av förarbetena. Det framgick således redan av förarbetena att denna regel inte var förenlig med direktivet. Regeln hade för övrigt även en hämmande effekt för bolag i andra medlemsstater. Detta eftersom den minskade chanserna för dessa bolag att få utländska investerare att satsa sitt kapital i andra länder på grund av de skattemässiga konsekvenser utdelning i dessa fall hade lett till.

Med andra ord ansågs den aktuella regeln utgöra en otillåten restriktion för kapitalrörelser enligt artikel 1 i direktivet.

Ståhl/P Österman⁴⁵ anser att detta mål kommer att ha en stor betydelse framöver för frågor rörande restriktioner för kapitalrörelser. De menar att utformningen av artikel 56 EGF är så likt utformningen av direktivet att man kan tolka fördragsartikeln på i stort sett samma sätt som direktivet. I enlighet med denna mening anser de sig också ganska säkra på att slutsatsen skulle ha blivit densamma även om det varit artikel 56 EGF som varit föremål för tolkning i detta fall.

Ett flertal regeringar hade intervenerat och hävdade att de gemenskapsrättsliga bestämmelser som trätt i kraft 1994, främst artikel 73 d 1 a EGF (nu artikel 58 EGF) skulle beaktas vid tolkningsförfarandet i det aktuella målet. Detta skulle enligt dem gälla även om det rörde sig om en restriktion enligt direktivet. EGD ansåg dock i sin tur att eftersom den aktuella händelsen skett innan dessa bestämmelser trätt i kraft skulle prövning endast göras i enlighet med de bestämmelser i EEG-fördraget som gällde vid tidpunkten för händelsen samt i enlighet med direktivet.

EGD gjorde vidare en prövning om den aktuella regeln kunde anses berättigad av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det första skäl som anförts i detta fall var att regeln uppställts med avsikt att ”gynna landets ekonomi”. Med hänvisning till bland annat

⁴⁵ Ståhl/P Österman s 117 f

Decker- målet⁴⁶ avfärdade EGD denna grund och påpekade att det, när det gäller ekonomiska skäl, finns en klar praxis att denna grund inte kan användas för rättfärdigande av en begränsning av någon av de grundläggande friheterna med hänvisning till att den utgör tvingande hänsyn till allmänintresset.

Det andra skälet som fördes fram som tvingande hänsyn till allmänintresset var ”nödvändigheten av att bevara kongruensen i skattesystemet”. Här anfördes skälet att lindra dubbelbeskattning som berättigande av undantaget från beskattning för inländska investeringar. Motiveringen till att det skälet skulle utgöra grund för bestämmelsen var att endast bolag i Nederländerna betalar bolagsskatt för vinst i detta land samtidigt som aktieägare som är fysiska personer beskattas för samma vinster vid aktieutdelning från dessa bolag.

Utländska bolag betalar skatt på sina vinster i de länder där de är etablerade, vilket innebär att dubbelbeskattning i Nederländerna inte uppkommer då det gäller utländska bolag. Om undantag hade beviljats även för aktieägare i utländska bolag, skulle detta för de nederländska myndigheterna innebära ett inkomstbortfall. Utöver denna förlust skulle det även utgöra en möjlighet för ägaren till aktier i utländska bolag att göra avdrag för aktieutdelningen i såväl Nederländerna som den staten i vilken bolaget är etablerat.

EGD godtog inget av dessa skäl som grund för berättigande av regelns dåvarande utformning. De påpekade att nödvändigheten av att säkerställa kongruensen i skattesystemet hittills endast godtagits i ett tidigare mål, Bachman- målet⁴⁷. Det var i det fallet frågan om avdragsrätt för pensions- och livförsäkringspremier i de fall där försäkringarna tagits inom den aktuella staten. I de fall avdragsrätt saknades var utbetalningar från försäkringarna skattefria.

Regelns utformning godtogs i Bachman- målet eftersom avdraget endast kunde kompenseras genom beskattning av pensioner och kapital längre fram och att en förutsättning för att denna senare beskattning skulle kunna ske var att försäkringarna tagits i hemlandet. Effekten av regeln blev därmed endast att en förskjutning av skatten framåt i tiden skedde. Målet gällde en persons skatt och det fanns ett direkt samband

⁴⁶ Mål C-120/95, Decker

⁴⁷ Mål C-204/90, Bachman

mellan den skattemässiga fördelen och beskattningen. Detta samband är enligt praxis en förutsättning för rättfärdigande av en regel genom hänvisning till ”nödvändigheten av att säkerställa kongruensen i skattesystemet”.

I det nu aktuella målet var det däremot frågan om två olika skatter rörande två olika skattesubjekt. Dels den person som mottar aktieutdelningen och dels bolaget från vilket utdelningen sker. Det var därför i detta mål endast frågan om ett indirekt samband mellan de olika skatterna.

Att EGD anser att det endast finns ett indirekt samband mellan de båda skatterna anser Ståhl/P Österman⁴⁸ vara ett underligt sätt att se på saken. De menar istället att det finns ett starkt samband mellan de båda skatterna och att detta samband är grunden för lättnader i dubbelbeskattningen. Sambandet mellan skatterna är inte endast deras mening utan det framkommer också enligt dem i skatteteorin. De anser vidare att EGD genom denna bedömning underkänner alla möjligheter till rättfärdigande av lättnadsregler. Trots detta menar de att möjligheten finns att utfallet skulle bli annorlunda om det i ett annat fall istället rörde sig om avdrag enligt avräkningssystemet, där sambandet mellan de olika skatterna på ett tydligare sätt framgår. Med avräkningssystem menas att aktieägaren, när han beskattas för mottagen utdelning, får avräkna antingen hela den bolagsskatt som belastat den utdelade vinsten alternativt avräkning med viss del av denna bolagsskatt.

Argumentet att den aktuella staten skulle drabbas av en inkomstförlust om regeln även skulle omfatta investeringar i utländska bolag ansågs inte heller av EGD utgöra någon rättfärdigande grund för undantaget.

Sammanfattningsvis kom därmed EGD angående den första tolkningsfrågan fram till att regeln enligt dess utformning stod i strid med direktiv 88/361 och att den ej kunde rättfärdigas med hänvisning till ”tvingande hänsyn till allmänintresset”.

Den andra tolkningsfrågan angående den aktuella regelns förenlighet med artiklarna 6 och 52 EGF (nu artiklarna 12, 43 EGF) var avhängig av ett nekande svar på första frågan. Då denna fråga besvarats jakande gjordes ingen bedömning av fråga två.

⁴⁸ Ståhl/P Österman s 131 ff

Tolkningsfråga tre angående en eventuell betydelse för svaret på de första tolkningsfrågorna beroende av vem som begär tillämpning av den aktuella bestämmelsen. Skulle utfallet bli olika om det som i detta fall är en arbetstagare som erhållit aktierna genom en sparplan från sin arbetsgivare eller om det är en annan aktieägare som önskar tillämpa regeln? EGD ansåg att eftersom regeln inte innehöll denna distinktion mellan fysiska personer utan omfattade alla medborgare i Nederländerna skulle tillämpningen inte heller bli olika beroende på vem som önskade tillämpning av regeln. Angående svaret på fråga ett påverkades ej heller detta av aktieägarens ställning eftersom även det svaret omfattade alla aktieägare som är fysiska personer.

4.2 X och Y, mål C-436/00

Detta mål handlade om de svenska reglerna om underprisöverlåtelse av aktier och dess förenlighet med gemenskapsrätten. Med anledning av detta skall jag här först ge en kort beskrivning av de aktuella svenska reglernas innehåll.

4.2.1 Underprisöverlåtelse av aktier

Reglerna om underprisöverlåtelser finns idag i IL: s 53 kapitel. De gäller överlåtelser av aktier från en fysisk person, även handelsbolag omfattas i vissa fall men det tar jag inte upp här, till ett bolag. För att reglerna över huvud taget skall vara tillämpliga krävs att aktierna, eller andra tillgångar om det istället är frågan om det, överlåtits till ett pris understigande såväl omkostnadsbeloppet som marknadsvärdet på aktierna. Med omkostnadsbelopp menas överlåtarens anskaffningskostnad med tillägg av eventuella förbättringskostnader. Reglerna omfattar endast inkomstslaget kapital.

Om överlåtelsen sker till ett svenskt aktiebolag utan utländska ägarintressen sker ingen beskattning vid detta tillfälle, utan uppskov med beskattningen ges till dess att bolaget i sin tur överlåter aktierna. Aktierna anses i detta fall ha överlåtits till värdet av omkostnadsbeloppet, eller marknadsvärdet och detta värde är lägre. Sker överlåtelsen istället till en utländsk juridisk person eller till ett svenskt dotterbolag till en sådan juridisk person, i vilken överlåtaren har direkt eller indirekt ägarintresse, sker däremot

direkt beskattning. I detta fall anses överlåtelsen ha skett till marknadsvärdet.⁴⁹ Observera dock att reglerna gällande utländska bolag ansetts fördragsstridande i det nedan aktuella målet.

4.2.2 Rättsfallet X och Y

Detta mål var ett förhandsavgörande som begärts av RegR i ett svenskt mål angående tolkning av artiklarna 43, 46, 48, 56 och 58 i EGF. Parter i målet var personerna X och Y mot RSV. X och Y, båda fysiska personer med hemvist i Sverige. De var även båda två svenska medborgare.

Frågans ursprung var följande. X och Y ägde tillsammans med ett maltesiskt företag till lika delar det svenska bolaget AB X, vilket var ett moderbolag i en koncern. X och Y saknade båda ägarintresse i det maltesiska bolaget. De tre parterna ägde tillsammans ytterligare ett bolag, det belgiska bolaget Y SA, även detta ett moderbolag i en koncern. Till denna koncern hörde bland annat dotterbolaget AB Z, som var ett svenskt aktiebolag. I samband med en planerad omstrukturering i bolagen avsåg X och Y att överlåta deras aktier i AB X till AB Z. Överlåtelsepriset skulle motsvara anskaffningsvärdet på X och Y:s aktier i AB X. Med andra ord skulle en underprisöverlåtelse av aktierna ske.

De svenska skatteregler som aktualiserades i detta fall var 3 § 1 h mom. st. 1, 2, 3, 8 SIL⁵⁰. Frågan var om den beskattning som i detta fall skulle bli aktuell, enligt 3 § 1 h mom. st. 3 SIL⁵¹, på grund av att underprisöverlåtelsen var tänkt att ske till ett svenskt bolag med utländskt ägande är förenlig med *dels* dubbelbeskattningsavtalet som finns mellan Belgien och Sverige, *dels* etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital i EGF.

Beskattningen som skulle uppkomma var endast föranledd av det utländska ägandet, om sådant ägande saknats skulle överlåtelsen istället ha lett till uppskov med beskattningen eftersom den i dessa fall anses ha skett till marknadsvärdet, 3 § 1 h mom. st. 1 SIL⁵².

⁴⁹ Wiman s 34 ff

⁵⁰ nu 53:2, 3, 5, 6-8 IL

⁵¹ nu 53:6-8 IL

⁵² nu 53:2, 3 IL

Dubbelbeskattningsavtalet som fanns mellan Belgien och Sverige innehöll en artikel om reciprocitet, dvs fördelning av skatteanspråk för beskattning av reavinster vid avyttring av aktier.

EGD delade upp de olika formerna av underprisöverlåtelser i tre olika typer av överlåtelser.

Typ A: Överlåtelser till utländsk juridisk person som direkt eller indirekt till någon del ägs av överlåtaren själv eller av en närstående till denna, 3 § 1 h mom. st. 3 men. 1 SIL (nu 53:6 p 1 IL).

Typ B: Överlåtelser till svenskt AB som direkt eller indirekt till någon del ägs av utländsk juridisk person, 3 § 1 h mom. st. 3 men. 2 SIL (nu 53:6 p 2 IL).

Typ C: Överlåtelser till annat svenskt AB än de i typ B som direkt eller indirekt till någon del ägs av överlåtaren själv, eller av någon närstående till denna, 3 § 1 h mom. st. 1 SIL (nu 53:2, 3 IL).

Efter denna uppdelning av olika typer av underprisöverlåtelser konstaterade EGD att det i målet var frågan om en överlåtelse av typ C och ansåg därmed inte att det utländska ägandet skulle vara upphov till den ofördelaktiga beskattningskonsekvensen i detta fall. X och Y skulle därmed som ägare till både det överlåtande bolaget, AB X och det övertagande belgiska bolaget Y SA äga rätt till uppskov enligt gällande bestämmelser i 3 § 1 h mom. st. 1 SIL (nu 53:2, 3 IL).

Därefter gjorde EGD en prövning av de aktuella bestämmelsernas förenlighet med etableringsfriheten i artikel 43 EGF. Vid denna prövning kom de fram till att både typ A och typ B innebar en inskränkning av etableringsfriheten i artikel 43 EGF. Inskränkningen var dock när det gäller en överlåtelse av typ A, avhängig av att ägaren genom överlåtelserna får ett faktiskt inflytande över bolagets beslut och dess verksamhet.

RSV anförde tvingande hänsyn till allmänintresset som skäl för en tillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt de gällande svenska bestämmelserna om underprisöverlåtelser. Dels menade RSV att nödvändigheten av att bevara kongruensen inom skattesystemet utgjorde en grund för tvingande hänsyn och dels ansåg de att

skattekontrollens effektivitet utgjorde en grund, detta eftersom de ansåg att det förelåg en risk för skatteflykt.

Som grund för antagandet om skatteflykt anförde de att det enda skälet till omstruktureringen var just skatteförmånen, samt att X och Y tidigare till SRN ställt frågan om denna typ av transaktion skulle kunna bedömas som skatteflykt.

EGD påpekade att även om de nationella instanserna behandlar ett ärende som kan röra sig om skatteflykt enligt de inhemska reglerna måste de beakta de grundläggande principerna i EGF. För att en möjlighet till inskränkning av etableringsfriheten skall finnas, genom den typ av regler som de här aktuella skattereglerna, krävs ett i överensstämmelse med fördraget legitimt syfte samt att de faller under doktrinen om de sk tvingande hänsynen (rule of reason)⁵³.

EGD ansåg inte att de aktuella reglerna var nödvändiga och proportionella till syftet med den särbehandling bestämmelserna leder till. Det faktum att RSV anfört skälet ”att överlåtaren skall beskattas i Sverige för överlåtna aktiers övervärde” som syfte med bestämmelsen, ansåg EGD inte stämma överens med reglernas utformning. Eftersom en överlåtelse av typ C ger rätt till uppskov med beskattningen av de överlåtna aktiernas övervärde i samtliga där tänkbara fall uppnås inte alltid syftet med regeln. Några skäl till varför en person som kan tänkas flytta utomlands efter överlåtelsen skall betraktas olika i skattehänseende beroende av under vilken typ av överlåtelse det rör sig om kunde inte regeringen hänvisa till vid EGF: s förfrågan.

Med anledning av detta, samt att det faktiskt finns ett dubbelbeskattningsavtal mellan berörda stater som reglerar fördelningen av skatteanspråk mellan de båda länderna, kom EGD fram till den ovan redovisade slutsatsen angående etableringsfriheten.

Eftersom EGD: s prövning av de aktuella reglernas förenlighet med etableringsfriheten ledde till att den enda fråga som kvarstod att avgöra var gemenskapsrättens förenlighet med underprisöverlåtelser av typ A, i de fall överlåtelsen ej innebär att ägaren får ett faktiskt inflytande över bolagets beslut och dess verksamhet, prövade de endast denna regels förhållande till den fria rörligheten för kapital.

⁵³ se ovan avsnitt 2.9

Först konstaterade EGD att den aktuella bestämmelsen inte var en helt intern fråga eftersom dess tillämpning blir aktuell först genom att en person vill genomföra en underprisöverlåtelse till ett bolag som har sitt säte i ett annat land än överlåtarens hemviststat.

Dessutom konstaterade EGD att det rörde sig om en kapitalrörelse mellan medlemsstaterna vars innehåll utgjorde en inskränkning av den fria rörligheten, vilken kunde verka avskräckande för de personer som funderade på en underprisöverlåtelse av det aktuella slaget. Denna bedömning kom de fram till genom att göra en jämförelse med målet kommissionen mot Belgien⁵⁴, i vilket rättfärdigande av en regel genom åberopande av säkerställande av kongruensen i skattesystemet ogillades.

Därefter återstod endast frågan om inskränkningen i den aktuella bestämmelsen kunde rättfärdigas genom artikel 58 EGF. EGD ansåg att det var helt klart att de överlåtelser av typ A som det nu gällde inte på något sätt kunde anses berättigade med stöd av artikel 58 EGF. De grunder som utan framgång använts för att stödja en inskränkning av etableringsfriheten ovan ansågs inte heller i detta fall, med hänvisning till Verkooijen-målet⁵⁵, rättfärdiga en inskränkning, nu i form av en restriktion av kapitalrörelser.

Sammanfattningsvis kan då sägas att reglerna om underprisöverlåtelser av typ A och B ansågs vara fördragsstridiga, medan överlåtelser av typ C är tillåtna eftersom det i dessa fall rör sig om uppskovsgrundande regler.

4.2.3 Kommentarer

Kristina Ståhl har i en kommentar till det aktuella målet i SN⁵⁶ angett att hon anser EGD:s uttalande om att kongruensen i skattesystemet kan säkerställas med mindre ingripande åtgärder än de aktuella, t ex genom ställande av säkerhet för att hindra undandragande av skatt genom flyttning utomlands, är väldigt intressant. Menar EGD genom detta uttalande att skatter som aktualiseras först när en person flyttar till ett annat land skall accepteras? Dessa skatter har onekligen en hämmande effekt på personer som funderar på att flytta

⁵⁴ C-300/90, Kommissionen mot Belgien

⁵⁵ se ovan avsnitt 4.1

utomlands, vilket samtidigt innebär att de utgör ett hinder för den fria rörligheten. Vidare menar hon att det förefaller osannolikt att EGD skulle tillåta en generell tillämpning av dylika regler. Om denna typ av regler över huvud taget skall tillämpas kräver de en ytterst noggrann prövning enligt rule of reason för att se att reglerna verkligen uppfyller kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet. Dessutom påpekar hon att någon prövning av en dylik regel, som endast aktualiseras vid utflyttning till ett annat land, ännu inte skett i EGD, men att ett sådant fall nu är på väg upp till prövning.⁵⁷

⁵⁶ Ståhl i SN 2003 s 472 ff

⁵⁷ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant

5. Svenska skatteregler

Eftersom de svenska domar och förhandsbesked jag valt att ta med i detta arbete handlar om olika skatteregler vilka alla som läser denna uppsats kanske ej är insatta i, skall jag här ge en kort beskrivning av några utvalda regler. Att jag valt ut just de här reglerna har sin enkla förklaring i att det är dessa som är föremål för tolkning i förhållande till gemenskapsrätten i samtliga här redovisade rättsfall. Det rör sig om mycket komplicerade regler och min ambition är inte på något sätt att försöka förklara alla svårigheter som kan uppkomma vid tillämpningen av dessa regler utan snarare att ge en bild av hur de ser ut. De regler det rör sig om är löneunderlagsregeln, alternativregeln och lex Asea.

5.2 Löneunderlagsregeln

Reglerna om löneunderlag finns idag i 43 kap. 12-16 §§ IL (Inkomstskattelag 1999:1229). 43:12 IL kallas även lönesummeregeln. Dessa regler gäller endast fåmansföretag som omfattas av 57 kap. IL. Löneunderlaget är en del av det lätttnadsbelopp som används för att räkna fram gränsbeloppet vilken anger proportionerna för fördelning av skattepliktig inkomst för aktiva delägares utdelning i fåmansföretag i inkomstlagen tjänst och kapital⁵⁸. Underlaget för lätttnadsbeloppet är summan av ett omkostnadsbelopp, motsvarande fiktiv anskaffningskostnad om bolaget hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen, sparad lätttnadsutrymme och löneunderlaget. Lätttnadsbeloppet är den del av utdelningen som är skattefri utdelning.

Om utdelning sker till ett belopp som understiger lätttnadsbeloppet får den kvarstående delen sparas till nästkommande år, men den kan även vid eventuell avyttring av aktier eller andelar i ett företag tas upp i inkomstslaget kapital upp till det belopp som faller inom det sparade lätttnadsutrymmet.⁵⁹

Löneunderlaget beräknas på följande sätt. Man räknar fram summan av de ej aktiva anställdas löner som ligger till grund för sociala avgifter samt särskild löneskatt. Detta gäller såväl moderbolagets anställda som anställda i ett dotterbolag som faller inom den

⁵⁸ Lodin m.f.l. s 361 f

⁵⁹ A a s 366

civilrättsliga koncernbegreppsdefinitionen i 1:5 Aktiebolagslagen, ABL, med andra ord innebär detta som huvudregel att moderbolaget måste inneha minst 50 % av rösterna i dotterbolaget. När det gäller dotterbolag som tillhör flera koncerner i enlighet med ovanstående definition får företagen räkna med löneunderlag i proportion till ägarandel i dotterbolaget. Från det nu framräknade underlaget dras sedan summan av 10 X gällande basbelopp året före beskattningsåret.⁶⁰

För att man skall få räkna med det nu framräknade löneunderlaget krävs dessutom att den aktiva aktieägaren själv måste ha gjort en löneuttag motsvarande minst 120 % av den bäst betalda anställdes lön (vilket inte får vara en aktiv som själv omfattas av kapitel 57 IL), alternativt att aktieägaren själv tagit ut en lön motsvarande minst 10 X gällande basbelopp året före beskattningsåret.⁶¹

Slutligen ytterligare en förutsättning för att löneunderlagsregeln skall få tillämpas. Aktieägaren får inte året före det aktuella beskattningsåret ha uppburit ersättning från företaget motsvarande 50 gånger det nu framräknade löneunderlaget eller mer.⁶²

5.3 Alternativregeln

Som ett komplement till löneunderlagsregeln finns för aktier förvärvade före 1990 respektive 1992 ytterligare regler. Dessa brukar gemensamt kallas alternativregeln. Bestämmelserna om alternativregeln finns i 43 kap. 17-18 §§ IL. I de fall flera av reglerna är tillämpliga är det helt upp till aktieinnehavaren att välja vilken av dessa han vill använda vid beräkning av kapitalunderlaget.

Alternativregeln tillämpas vid beräkning av lätnadsbelopp. Som omkostnadsbelopp används, istället för som vid löneunderlagsregeln en fiktiv anskaffningskostnad, endera av följande värden. Indexuppräknad anskaffningskostnad eller substansvärde.

⁶⁰ Tjernberg s 71 f

⁶¹ Tjernberg s 70

⁶² A a s 72

- 1) När det gäller andelar förvärvade före år 1990, indexuppräknad anskaffningskostnad. Uppräknningen sker i förhållande till det allmänna prisläget, med hjälp av de omräkningstal som används för vinstberäkning vid fastighetsavyttringar gjorda år 1990. Uppräkning får ske från och med förvärvsåret, dock tidigast från år 1970. Ovillkorade kapitaltillskott omfattas också under samma förutsättningar som här angetts. Regeln kan inte kombineras med nästföljande regel, utan dessa regler kan endast tillämpas var för sig.
- 2) För andelar som förvärvats före år 1992 får ett justerat kapitalunderlag användas. Detta underlag består av skillnaden mellan värdet av tillgångar och skulder i bolaget, taxeringsår 1993. Med andra ord bolagets substansvärde 921231. I de fall något sådant värde ej angetts, kan man med hjälp av efterföljande paragrafer i lagen räkna fram det. När man använder sig av denna regel får ovillkorade kapitaltillskott inte medräknas. En förutsättning för att regeln skall få tillämpas är att andelsinnehavaren tillämpar den på alla hans andelar som förvärvats innan 1992. När det gäller utländska juridiska personer är denna regel enligt dess ordalydelse ej tillämplig.⁶³

5.4 Lex Asea

Lex Asea- regeln kom till då bolagen ASEA och Brown Boveri slogs samman, därav namnet på regeln. I och med denna regel ges en möjlighet till skattefri försäljning eller utdelning av dotterbolagsaktier vid omstruktureringar som ur ett företagsekonomiskt perspektiv kan anses som värdefulla. Man ville genom denna regel lindra den hämmande effekt beskattningen annars kunde utgöra genom att aktieägarna skulle beskattas för utdelning de ännu ej realiserat.⁶⁴ Beskattningen sker, i de fall regeln är tillämplig, istället först då aktieinnehavaren avyttrar aktierna. Lex Asea- regeln finns i 42:16 IL, dessutom gällande utländska bolag i 42:16 a IL.

För att utdelningen skall kunna vara skattefri enligt lex Asea måste ett antal kriterier uppställda i paragrafen vara uppfyllda. Tidigare krävdes att moderbolaget skulle vara ett

⁶³ Tjernberg s 66 ff

⁶⁴ Lodin m.fl s 435

svenskt aktiebolag, men som en följd av avgörandet i RÅ 2000 ref 40⁶⁵ har regelns tillämplighet sedan 1 januari 2001 utökats till att även gälla utländska bolag inom EES samt bolag i länder med vilka Sverige ingått skatteavtal innehållande en artikel om informationsutbyte. Utdelningen måste ske i förhållande till aktieinnehavet i moderbolaget. Moderbolagets aktier måste vara marknadsnoterade. Moderbolagets samtliga andelar måste ingå i utdelningen. Företag inom samma koncern som moderbolaget får inte efter utdelningen inneha några aktier i dotterbolaget. Dotterbolaget måste vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag. Dessutom måste dotterbolagets näringsverksamhet bestå av rörelse till huvudsaklig del, alternativt kan dotterbolagets näringsverksamhet bestå av direkt eller indirekt andelsinnehav i ett annat företag som bedriver rörelse till huvudsaklig del. För detta företag gäller i sin tur att minst 50 % av röstetalet för samtliga företags andelar direkt eller indirekt skall innehas av dess egna dotterbolag.⁶⁶

⁶⁵ se nedan avsnitt 6.3

⁶⁶ Wiman s 198 f

6. Mål i Regeringsrätten

Nedan följer tre domar som Regeringsrätten avkunnat på en och samma dag, 2000-08-17. Dessa domar visar på en enhetlig syn vad gäller förhållandet mellan våra svenska skatteregler och EG-rätten. Regeringsrättens ledamöter håller en rak linje i dessa avgöranden och bedömer att det inte i något av de tre fallen krävs ett förhandsbesked från EG-domstolen för att klargöra de inhemska reglernas förenlighet med, alternativt stridande mot, grundläggande principer inom EG-rätten.

I samtliga här redovisade fall har en hänvisning gjorts till det ovan redovisade rättsfallet, Verkooijen⁶⁷. Detta visar något av vilken betydelse nämnda rättsfall haft och kanske då främst som ett klargörande av EG-rättens förhållande till medlemsstaternas inhemska rättsordningar. Jag har valt att inte redovisa rättsfallen i kronologisk ordning utan istället efter innehåll.

6.1 RÅ 2000 ref 38

I detta fall rörande löneunderlag begärde personen A i första hand förhandsavgörande av SRN. A var aktieinnehavare i det finska bolaget X. Bolaget ingick i en koncern som bedrev verksamhet med dotterbolag i ett stort antal länder däribland bland annat Sverige och Finland. A var inte inom någon del av koncernen verksam, men han uppbar årligen en utdelning på sina aktier.

Frågan rörde tolkningen av löneunderlagsregeln i 3 § 12 d mom. SIL⁶⁸ (lagen 1947:576 om statlig inkomstskatt) jämfört med 3 § 1 b mom. SIL⁶⁹. Innebar dessa regler att löner och ersättningar fick medräknas i underlaget under förutsättning att de i Sverige skulle ingått i underlaget om de utbetalats där, trots att de i detta fall inte träffades av svenska arbetsgivaravgifter eller svensk löneskatt.

⁶⁷ se ovan avsnitt 4.1

⁶⁸ nu 43:12 IL

⁶⁹ nu 43:5 IL

SRN ansåg inte att så var fallet utan hänvisade till lagtextens ordalydelse samt avsaknad av stöd för annan tolkning i förarbetena⁷⁰ än att utlandsanställdas löner som ej träffas av svenska arbetsgivaravgifter eller svensk löneskatt ej får tas med vid beräkning av löneunderlaget.

SRN gjorde även bedömningen att gemenskapsrätten inte påverkar den ovan anförda slutsatsen. SRN gjorde en prövning av artikel 52 EGF (nu artikel 43), om fri etableringsrätt på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare, och artikel 73 b EGF (nu artikel 56) som handlar om den fria rörligheten för kapital. Eftersom frågan inte handlar om att A särbehandlats i Sverige på grund av att han inte var svensk medborgare samt att frågan inte rörde en filial till ett utländskt bolag ansåg de inte att artikel 52 EGF (nu artikel 43) var tillämplig i detta fall.

När det kom till frågan om artikel 73 b EGF (nu artikel 56) var tillämplig i detta fall ansåg SRN i och för sig att så skulle kunna vara fallet, men tog stöd av artikel 73 d 1 a EGF (nu artikel 58) som tillåter särbehandling av kapitalinvesteringar på olika ort. Denna särbehandling får dock ej vara uttryck för en godtycklig diskriminering och ej heller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

SRN ansåg inte att det här rörde sig om vare sig någon godtycklig diskriminering eller någon förtäckt begränsning av kapitalrörelser på grund av att de flesta medlemsländer har nationella skatteregler som leder till att utdelning från den egna staten enkelbeskattas medan utdelning från utlandet dubbelbeskattas.

A överklagade SRN:s förhandsavgörande till RegR och anförde då att löneunderlagsregeln stred mot den fria rörligheten för kapital på grund av att den utgjorde en godtycklig diskriminering och förtäckt begränsning av denna grundläggande frihet.

RegR biföll A:s talan och ändrade därmed Skatterättsnämndens förhandsavgörande. Till grund för sitt beslut anförde RegR att skattemässiga fördelar som endast kan uppnås vid beskattning av utdelning från ett inhemskt bolag och därmed ej från ett utländskt bolag,

⁷⁰ Om tillämpningsområdet för 3 § 12 mom. SIL se prop. 1995/96:109 s 66 ff

utgör en förbjuden restriktion för kapitalrörelser i enlighet med artikel 56 EGF (tidigare artikel 73 b).

6.2 RÅ 2000 ref 47

6.2.1 Delmål I

Makarna A och B begärde i detta mål förhandsbesked från SRN enligt följande. Bolaget X var ett danskt moderbolag i en koncern med dotterbolag i flera länder däribland Sverige. Bolaget ägdes till 100 % av en familj i vilken makarna A och B ingick. A förvärvade sina aktier i bolaget vid bolagsbildningen 1982. Han ägde 52 % av aktierna i bolaget. B:s förvärvstidpunkt framgår däremot inte i fallet. Hennes aktieinnehav var 12 % av bolagets aktier.

- 1) Först och främst undrade A och B om de kunde använda sig av alternativregeln i 3 § 12 c mom. 3 st. SIL (nu 43:17 IL) vid uträkningen av såväl den utdelning som skulle beskattas i inkomstslaget kapital enligt 3:12-reglerna som den utdelning som var skattefri enligt lättnadsreglerna.
- 2) Som en naturlig följdfråga på föregående fråga undrade de huruvida utländska dotterbolag till bolaget X skulle kunna medräknas vid beräkning av kapitalunderlaget om någon av, eller båda de föregående frågorna besvarades jakande.
- 3) De frågade även om de var för sig får räkna med personal inom EU vid beräkning av löneunderlag, trots att dess löner inte ingår i underlaget för beräkning av vare sig sociala avgifter eller särskild löneskatt, vilket uppställts som ett krav för tillämpning i 3 § 12 d mom. SIL (nu 43:12 IL)
- 4) Slutligen frågade de om beaktande av diskrimineringsbestämmelser i Rom- respektive Maastrichtfördragen skulle förändra svaren på huvudfrågorna 1 och 3.

SRN besvarade fråga ett i sin helhet nekande. Därmed föll fråga två också med en gång, eftersom den var beroende av ett jakande svar på någon del av fråga ett. Som grund för

sin ståndpunkt anförde SRN följande. Eftersom lagtexten i 3 § 12 c mom. 3 st. SIL (nu 43:17 IL) inte gällde andelar i utländska juridiska personer kunde den inte tillämpas i detta fall.

Fråga 3 besvarades som så att eftersom löner från anställda i utlandet inte skulle räknas med vid beräkning av sociala avgifter och löneskatt, skulle de heller inte räknas med i löneunderlaget i enlighet med lagtextens ordalydelse, 3 § 12 d mom. SIL (nu 43:12 IL), samt att motstridig tolkning saknades i förarbetena. Med andra ord gjorde de exakt samma tolkning i detta fall som i referatmål 38⁷¹.

När det gällde fråga fyra angående gemenskapsrättens påverkan på utgången av fråga ett och tre ansåg SRN även i detta fall, helt i enlighet med sitt resonemang i referatmål 38⁷², att artikel 52 EGF (nu artikel 43) inte var tillämplig eftersom det ej rörde sig om någon särbehandling av parterna på grund av de inte var svenska medborgare och att det inte heller handlade om en filial till ett utländskt bolag.

Därefter behandlade de artikel 73 b EGF (nu artikel 56) tillsammans med undantagsregeln i artikel 73 d 1 a EGF (nu artikel 58). Även här höll de samma linje som i det ovan nämnda referatmålet⁷³ och ansåg att huvudregeln i artikel 73 b EGF (nu artikel 56) angående den fria rörligheten för kapital i och för sig kanske skulle kunna innefatta den aktuella särbehandlingen, men att undantaget från denna huvudregel i artikel 73 d 1 a EGF (nu artikel 58), som skiljer på kapital som investerats på olika ort, skulle tillämpas i detta fall.

Makarna A och B överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked på alla punkter och grundade sin talan på att de ansåg att de inhemska rättsreglerna stred mot de gemenskapsrättsliga reglerna om den fria rörligheten för kapital.

RegR ansåg precis som SRN att 3 § 12 c mom. 3 st. SIL (nu 43:17 IL) inte kunde tillämpas i detta fall. De hänvisade till att det i alternativregelns 3 st. sista mening uttryckligen angavs att utländska juridiska personer inte omfattas av bestämmelsen.

⁷¹ se ovan avsnitt 6.1 st. 3

⁷² ovan avsnitt 6.1 st. 4

⁷³ ovan avsnitt 6.1 st. 5

Angående fråga två återförvisade RegR målet till SRN efter att de intagit ställningen att det skulle strida mot artikel 43 EGF att inte låta makarna A och B tillämpa alternativregeln. Då SRN kom till en annan slutsats än RegR hade de tidigare inte tagit ställning till fråga två eftersom den var avhängig av svaret på fråga ett.

När det gällde fråga tre, angående utlandsanställdas löner och löneunderlaget, hänvisade RegR till SRN:s bedömning att ersättningar som ej träffats av svenska sociala avgifter ej får räknas med i löneunderlaget.

Med anledning av fråga fyra, om gemenskapsrättens bestämmelser påverkar bedömningen av frågorna ett och tre, gjorde RegR följande genomgång. Först frågade de sig om alternativregeln kunde anses strida mot den fria etableringsrätten i artikel 43 EGF. De kom fram till att så var fallet och att alternativregeln därmed skulle få användas av A och B i deras danska bolag X, efter beaktande av utgången i Baars- målet⁷⁴. I detta mål kom EGD fram till att artikel 43 EGF inte bara syftar till att skydda andra staters medborgares rätt i etableringsstaten utan också de egna medborgarnas rätt att etablera sig i andra länder utan att för den skull utsättas för särbehandling som inte kan rättfärdigas med stöd av objektivt godtagbara skäl. Eftersom de kom fram till denna slutsats redan innan de provat alternativregelns förenlighet med artikel 56 EGF gjordes aldrig någon prövning av dessa reglers förhållande till varandra.

Hur skulle då löneunderlagsregelns förenlighet med gemenskapsrätten bedömas? Regeringsrätten ansåg i detta fall att det resonemang som redan anförts tidigare i detta mål gällande alternativregeln även måste gälla löneunderlagsregeln. Med andra ord eftersom kravet på att endast ersättningar som legat till grund för svenska arbetsgivaravgifter får räknas med i underlaget, krävs om det inte rör sig om ett svenskt bolag att bolaget har ett fast driftsställe här i landet. Detta leder till en högre beskattning av företag som har sin huvudsakliga verksamhet i ett annat land, vilket enligt Baars-målet⁷⁵ inte är förenligt med etableringsfriheten i artikel 43 EGF. Även när det gäller löneunderlagsregeln saknas särskilda skäl som eventuellt skulle kunna rättfärdiga en särbehandling enligt den aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelsen.

⁷⁴ Mål C-251/98, Baars

⁷⁵ Mål C-251/98, Baars

För en ingående diskussion angående förutsättningar för rättfärdigande av särbehandling se en artikel av Tjernberg i SN.⁷⁶

Sammanfattningsvis ansågs därmed att både alternativregeln i 3 § 12 c mom. 3 st. SIL (nu 43:17 IL) och löneunderlagsregeln i 3 § 12 d mom. SIL (nu 43:12 IL) stred mot den fria etableringsrätten i artikel 43 EGF. Frågan om dessa regler även stred mot den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EGF lämnades dock obesvarad. Frågan om utländska dotterbolag till bolaget X får räknas med i kapitalunderlaget vid beräkning enligt alternativregeln besvarades inte heller utan återförvisades som nämnts till Skatterättsnämnden för avgörande.

6.2.2 *Delmål II*

I detta fall ansökte bröderna Per-Ola O. och Richard O. om förhandsbesked hos SRN enligt nedan beskrivna förutsättningar. Bröderna ägde tillsammans med deras syster samtliga aktier i AB R. Fördelningen mellan syskonen var 1/3 av aktier och röster per person. AB R ingick i en koncern. Denna koncern bestod av AB R som moderbolag samt två underkoncerner med bolag i Sverige, Norge, Danmark, England, Tyskland, Frankrike, USA och Hongkong. De båda bröderna var aktiva inom koncernen medan systemen inte arbetat aktivt i någon del av den. Per-Ola O. arbetade i ett av de ingående tyska bolagen medan Richard arbetade i Sverige.

Per-Olas lön 1996, från det tyska bolaget, för vilken han var skattskyldig i Tyskland enligt gällande dubbelbeskattningsavtal, översteg 10 X gällande basbelopp medan den lön han erhöll i Sverige var betydligt lägre. För inkomster utöver lönen i det tyska bolaget var Per-Ola obegränsat skattskyldig i Sverige eftersom han hade sin hemvist här. För nästkommande år beräknade han att samma löneförhållande skulle föreligga.

Richards löneersättning för arbete i det svenska bolaget översteg 1996 10 X gällande basbelopp och beräknades göra så även 1997.

De frågor Per-Ola och Richard ville ha svar på rörde endast Per-Ola beskattning. De undrade först och främst om man vid beräkning enligt löneunderlagsregeln i 3 § 12 mom.

⁷⁶ Tjernberg i SN 2003 s 237-240

SIL (nu 43:12 IL) fick ta med löner i utländska dotterbolag. Dessutom frågade de om Per-Olas lön för arbete i det tyska dotterbolaget, vilket beskattats i Tyskland, fick användas i enlighet med spärregeln i 3 § 12 mom. d 2 st. SIL (nu 43:15 IL), som jämförelselön.

SRN besvarade den första frågan, rörande löner i utländska dotterbolag och löneunderlagsregeln, helt i enlighet med svaret de gav på motsvarande fråga (fråga tre) i delmål ett⁷⁷, samt i referatmål 38 enligt hänvisning i delmål ett. Den andra frågan besvarades också nekande. Nämnden hänvisade till att det även i den här aktuella regeln, 3 § 12 mom. d 2 st. SIL (nu 43:15 IL) fanns ett krav på att ersättning som fick beaktas vid beräkning av underlaget skall ha legat till grund för beräkning av svenska sociala avgifter och svensk löneskatt.

När de aktuella reglernas förenlighet med gemenskapsrättens regler prövades, ledde detta inte till någon förändring av nämndens beslut enligt ovan. SRN: s resonemang stämmer även i detta hänseende överens med det resonemang de förde i delmål I⁷⁸ och referatmål 38 enligt hänvisning.

Per-Ola och Richard överklagade SRN: s beslut till RegR då de ansåg att de aktuella svenska reglerna på *otillbörligt sätt* gynnade investeringar i Sverige framför investeringar i andra länder inom gemenskapen och yrkade i enlighet med detta om en ändring av nämndens beslut.

När RegR tog ställning till de svenska reglernas förhållande till i utlandet utbetalda löner ansåg de att SRN: s bedömning i dessa frågor var korrekta och anslöt sig därmed till deras svar på dessa frågor. Även i denna fråga därmed samma slutsats som i delmål I.

Frågan om de aktuella bestämmelsernas förenlighet med gemenskapsrätten besvarades även den i enlighet med deras slutsats i delmål I.⁷⁹ Med andra ord ansågs de strida mot den fria etableringsrätten i artikel 43 EG-fördraget, eftersom det enligt deras mening saknades grund för kravet att endast löneutbetalningar som träffats av svenska arbetsgivaravgifter fick tas med vid beräkning enligt löneregeln.

⁷⁷ se ovan avsnitt 6.2.1 st. 7

⁷⁸ ovan avsnitt 6.2.1 st. 8, 9

⁷⁹ ovan avsnitt 6.2.1 st. 14, 15

Trots att det inte i något av dessa delmål klarlagts hur de aktuella bestämmelserna står i förhållande till artikel 56 EG-fördraget tycker jag att man med beaktande av framförallt Regeringsrättens resonemang kan sluta sig till den uppfattningen att dessa regler även skulle anses strida mot denna fördragsartikel om prövning gjorts.

6.3 RÅ 2000 ref 40

I detta mål begärde Per M. förhandsbesked av SRN enligt följande. Per M. hade genom byte mot aktier i Astra AB förvärvat ca 2000 aktier i det brittiska bolaget AstraZeneca plc. I samband med bytet hade han fått uppskov med reavinstbeskattningen (nu kapitalvinstbeskattning).

AstraZeneca planerade en omstrukturering. Tanken var att en verksamhetsgren skulle avknoppas från företaget. Samtidigt planerade det schweiziska bolaget Novartis, med vilket AstraZeneca saknade tidigare ägarsamband, en liknande omstrukturering inom sitt bolag med en verksamhetsgren inom samma verksamhetsområde som den aktuella inom AstraZeneca. I samband med de planerade omstruktureringarna hade en sammanslagning av de två avknoppade verksamheterna blivit aktuell. Den nybildade koncernen skulle drivas av ett schweiziskt moderbolag. Samtliga AstraZenecas aktieinnehavare skulle erhålla aktier i det schweiziska bolaget i förhållandet 1 aktie/ 48 aktier i AstraZeneca.

En viktig förutsättning för att den planerade omstruktureringen skulle ske var dock att AstraZenecas aktieägare godkände den. Därför var utfallet i detta avgörande av betydande vikt för Per. M. Beviljades han skattefrihet skulle han godkänna transaktionen, om inte skulle han tvingas sälja en del av sina aktier alternativt ta andra pengar i anspråk för att betala skatten med. Detta gör att han troligtvis inte skulle godkänna omstruktureringen om skattefrihet inte beviljades.

I egenskap av aktieinnehavare i AstraZeneca och med beaktande av ovanstående fakta ställde Per M. frågan om han med stöd av Lex Asea- reglerna i 3 § 7 a mom. SIL (nu 42:16 IL) skulle erhålla utdelningen av aktierna skattefritt. Han ansåg att så borde vara

fallet eftersom alla kriterierna, se ovan avsnittet om lex Asea- regeln⁸⁰ angående dessa kriterier, som krävs för uppfyllande av skattefrihet enligt Lex Asea var uppfyllda, förutom att det måste röra sig om ett svenskt aktiebolag. Han hänvisade också till den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EGF och hävdade att det rörde sig om en förbjuden restriktion av kapitalrörelser i det fall att hans besvarades nekande.

Dessutom ansåg Per att det rörde sig om en diskriminerande åtgärd på grund av nationalitet, vilket är förbjudet enligt artikel 12 EGF. Som grund för denna mening anförde han att den enda anledningen till att han skulle beskattas för utdelningen om inte lex Asea- regeln skulle anses tillämplig var att det utdelande bolaget inte var ett svenskt aktiebolag. Enligt gällande rättspraxis rörande artikel 12 EGF får en särbehandling på grund av nationalitet endast ske om det finns en annan objektivt saklig grund till särbehandlingen än just nationaliteten.

Per M. anförde även att artikel 56 EGF har direkt effekt och därmed kan åberopas av enskilda inför nationell domstol samt att principen om EG-rättens företräde framför nationell lagstiftning ger vid handen att domstolen måste tolka de svenska interna skattereglerna i enlighet med EG-rätten.

Riksskatteverket ansåg inte att artikel 56 EGF var tillämplig i detta fall eftersom de tolkade denna artikel så att den endast rör diskriminering av andra medlemsstaters medborgare och alltså inte den egna statens medborgare. Däremot ansåg de att undantaget i artikel 58 p 1 a EGF var tillämpligt i detta fall eftersom detta undantag tillåter nationella skatteregler som skiljer på skattebetalare med olika bostadsort eller skattebetalare som investerat sitt kapital på olika ort.

SRN höll inte helt med Per i hans resonemang, men till skillnad från RSV: s tolkning av artikel 56 EG-fördraget ansåg de precis som Per att det i detta fall rörde sig om en sådan form av kapitalrörelse som normalt faller under nämnda artikel. Däremot ansåg de precis som RSV att artikel 58 p 1a EGF var tillämpligt i detta fall.

SRN åberopade som grund för sin ståndpunkt följande. Grunden för det aktuella undantaget måste ha varit att de flesta medlemsstater har nationella skatteregler som leder till hårdare beskattning av utdelning från bolag i andra stater än den inhemska. Det var

⁸⁰ se ovan avsnitt 5.4

inte frågan om vare sig någon godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 58 p 3 EGF. Därutöver var det inte frågan om någon diskriminering på grund av nationalitet i enlighet med artikel 12 EGF. Artikeln var inte tillämplig i detta fall eftersom det här rörde sig om en enskild aktieägars beskattning och den eventuella diskrimineringen skulle ha uppkommit på grund av att företaget inte var ett svenskt aktiebolag.

RSV överklagade till RegR och begärde att de skulle fastställa utfallet i Skatterättsnämndens förhandsbesked.

RegR ansåg, med hänvisning till Verkooijen- målet⁸¹, att reglerna om fria kapitalrörelser omfattar uppbärande av utdelning och att skattemässiga fördelar som endast kan uppnås vid utdelning från inhemska bolag är att anses som en sådan restriktion för kapitalrörelser som är förbjuden.

Eftersom rekvisitet i lex Asea, att det måste röra sig om ett svenskt aktiebolag, ej kunde rättfärdigas genom artikel 58 EGF, (då den varken är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset, av hänsyn till kongruensen i skattesystemet eller något annat undantag i nämnda artikel) ansågs denna del av regeln vara fördragsstridig och får därmed inte tillämpas. Regeringsrätten kom därmed fram till att lex Asea- regeln skall vara tillämplig utan hänsyn till om företaget är ett svenskt aktiebolag eller inte och i enlighet med detta beslutade de om bifall för Pers talan.

6.3.1 Summering

I samtliga rättsfall ovan i detta avsnitt samt X och Y- målet i avsnitt 4.2 har de aktuella reglerna som gör åtskillnad mellan utländska och inhemska subjekt ansetts fördragsstridiga. Anmärkningsvärt är att trots dessa utfall finns fortfarande flera år efter domarna (för X,Y-målet ett år efter dom) samtliga dessa svenska skatteregler kvar i skattelagstiftningen. Trots att reglerna finns kvar i lagstiftningen får de dock inte längre tillämpas.

⁸¹ ovan avsnitt 4.1

7. Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land

När det gäller förhållandet för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna inom EU och tredje land är det än så länge oklart hur detta förhållande skall regleras. Skatterättsnämnden har nyligen lämnat två förhandsbesked angående denna fråga. Dessa avgöranden tas upp nedan. Man kan i båda fallen se en förändrad syn hos SRN på frågorna i förhållande till de ovan redovisade rättsfallen. Även om det i dessa fall rör sig om en utsträckning av tillämpningen av kapitalbestämmelserna i EGF, har denna förändring troligtvis sitt ursprung i att deras bedömningar i de tidigare fallen inte fått något gehör i RegR. Att SRN inte själv har rätt att begära förhandsbesked av EGD, enligt målet Viktoria Film⁸², har givetvis också betydelse.

7.1 Förhandsbesked rörande löneunderlag

SRN har i ett avgörande 19 februari 2003⁸³ tagit ställning till följande. A och B är aktieägare i företaget AB X som är ett fåmansföretag. Var och en av dem innehar ca 1,7 % av aktierna. AB X är ett svenskt moderbolag i en koncern. AB X har en filial i landet Y (som är ett annat EU-land). Dessutom har AB X ett dotterbolag i Sverige, som de äger till 100 %, AB D, vilket i sin tur bedriver verksamhet genom filial i landet Z (som är ett land som står utanför EU). Båda filialerna har egen anställd personal.

Frågan A och B ställde till SRN var om de båda filialernas anställdas löner får medräknas vid beräkning av löneunderlaget i 43:12-16 IL. Frågan gällde därmed både anställdas löner *inom* EU, i landet Y, och *utanför* EU (hädanefter kallat tredje land), i landet Z.

När det gällde löneutbetalningar i landet Y, hänvisade SRN till RÅ 2000 ref 47 I och II⁸⁴ och ansåg i enlighet med RegR: s bedömning i det rättsfallet att löneunderlagsregelns krav angående svenska arbetsgivaravgifter strider mot etableringsfriheten i artikel 43 EGF. Att det här rörde sig om en filial gjorde bara bedömningen lättare eftersom upprättande av filial uttryckligen finns angivet i denna artikel.

⁸² Mål C-134/97 Viktoria Film

⁸³ Protokoll nr 8

⁸⁴ se ovan avsnitt 6.2

När det sedan gällde löneutbetalningar i Z-land påpekade SRN att den fria etableringsrätten i artikel 43 EGF inte gäller *utanför* utan *endast inom* EU. Därför gjorde de i detta fall istället en prövning om artikel 56 EGF, om den fria rörligheten för kapital, kunde vara tillämplig i detta fall. Denna artikel omfattar enligt dess ordalydelse kapitalrörelser såväl inom EU som mellan medlemsstater i EU och tredje land.

Med hänvisning till RÅ 2000 ref 38⁸⁵ konstaterade SRN som ett första steg att den typ av restriktioner vid beskattning av utdelning som grundas på att etablering av filial skett i en annan medlemsstat än den egna staten omfattas av artikel 56 EGF.

Eftersom det här rör sig om ett förhållande, mellan en medlemsstat och tredje land, för vilket det ännu inte finns något svenskt avgörande, hänvisade nämnden till det enda rättsfall där EG-domstolen avgjort en fråga gällande detta förhållande, Sanz de Lera-målet⁸⁶. I det målet kom EGD fram till att ett land inte, som villkor för överföring av pengar från ett EU-land till tredje land, kan uppställa ett krav på tillståndsansökan innan överföring sker, då denna form av villkor ansågs strida mot restriktionsförbudet för kapitalrörelser i artikel 56 EGF. Däremot ansåg domstolen att ett krav på inlämnande av deklaration, innan själva överföringen av pengar sker mellan ett EU-land och tredje land, inte ansågs strida mot nämnda artikel.

Kristina Ståhl påpekar dock i artikeln ”Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land” i SN⁸⁷, att EGD ännu inte avgjort något fall rörande nationella skatteregler som står i strid med bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital gentemot tredje land. Hon menar att det nämnda avgörandet Sanz de Lera endast rörde, som här ovan redovisats, uppställande av villkor för överföring av pengar. Detta handlar i och för sig om fria kapitalrörelser mellan EU och tredje land, men däremot inte om en skattebestämmelses överensstämmande med denna frihet.

⁸⁵ se ovan avsnitt 6.1

⁸⁶ Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl

⁸⁷ Kristina Ståhl i SN 2003 s 585-589

Nämnden konstaterar vidare att tillämpningsområdet för artikel 56 EGF inte skall anses begränsat till de kapitalrörelser som inte innefattas av undantagsregeln i artikel 57 EGF⁸⁸. Istället menar de att utformningen av artikel 56 EGF ger vid handen att alla former av kapitalrörelser omfattas av artikeln. Dock med förbehåll för att kapitalrörelser i vissa fall kan komma att falla under undantagsbestämmelsen i artikel 57 EGF i enlighet med den artikelns ordalydelse.

SRN ansåg att om meningen med artikel 56 EGF vid dess tillkomst varit att helt utesluta vissa kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredje land, borde detta uttryckligen angivits i artikeln. Med den utformning kapitalbestämmelserna nu har vore enligt nämndens mening undantagsbestämmelsen i artikel 57 EGF överflödigt om inte alla former av kapitalrörelser omfattas av artikel 56 EGF. De kom därvid fram till att den aktuella frågan om lönereglerna inte omfattas av undantagsregeln i artikel 57 EGF och gick därefter vidare för att se om artikel 58 EGF kunde anses tillämplig i detta fall.

K. Ståhl anser, i samma artikel i SN⁸⁹ som tidigare angivits, att utgången av Sanz de Lera-målet tillsammans med ordalydelsen i fördraget, om den fria rörligheten för kapital, ger vid handen att kapitalrörelser skall behandlas på samma sätt oberoende av om de sker inom EU eller mellan EU och tredje land. Därmed en tolkning helt i enlighet med EGD:s bedömning ovan. Dock ställer hon sig, vid detta konstaterande, frågan om man kommer fram till samma slutsats även då man beaktar reglernas syfte och ändamål. Angående förbudet för restriktioner av kapitalrörelser anger hon att syftet med detta förbud är, citat "att tillskapa en genuint gemensam kapitalmarknad"⁹⁰. Syftet med regelns utsträckning till att även gälla restriktioner är dock inte angivet.

EGD har vid tolkning av EES- avtalet angivit att en regel som inte gör någon åtskillnad mellan länder inom EU och tredje land trots detta inte nödvändigtvis skall tolkas i enlighet med ordalydelsen. Istället anser de att regeln skall tolkas med hänsyn till det mål som är tänkt att uppnås med bestämmelsen samt att hänsyn skall tas till syftet med den aktuella bestämmelsen. Ståhl menar att detta synsätt hos EGD tyder på att en tolkning av kapitalbestämmelserna som inskränks i förhållandet mellan EU-länder och tredje land är

⁸⁸ se ovan avsnitt 3.1

⁸⁹ se not 73.

⁹⁰ Kristina Ståhl i SN 2003 s 590

helt i sin ordning. I övrigt rekommenderar jag denna artikel vilken innehåller många fler synpunkter än de här redovisade angående restriktioner för kapitalrörelser i förhållandet mellan EU och tredje land. Dessutom innehåller artikeln en kommentar till detta förhandsavgörande samt förhandsavgörandet som behandlas nedan⁹¹.

EGD hänvisade när det gällde artikel 58 EGF till att lönereglernas konstruktion måste uppkommit på grund av kontrollhänsyn och att denna grund ej godtagits av EGD i tidigare fall,⁹² (observera dock att SRN hänvisar till fel målnr). Som motivering för att de ej godkänt kontrollhänsyn som grund har varit att direktivet om myndighetssamarbete⁹³ (ändrad 2003/1007⁹⁴) gör denna grund överflödig eftersom kontrollen istället kan ske i enlighet med denna överenskommelse. Eftersom det i detta fall handlar om förhållandet mellan ett EU-land och tredje land är dock nämnda direktivet ej tillämpligt.

I det skatteavtal som finns mellan Sverige och Z- land finns en artikel om informationsutbyte. SRN hänvisade till 3:12-utredningens föreslagna ändring av 43:12 IL om att löneutbetalningar i länder ingående i EES samt länder med vilka artikel om informationsutbyte finns skall omfattas av löneunderlagsreglerna, med det kravet att arbetstagaren skall vara bosatt i något av dessa länder⁹⁵. Dessutom hänvisade de till att när lex Asea- reglerna utsträcktes till att även omfatta utländska bolag angavs det i förarbetena att kontrollhänsynen ansågs säkerställd i förhållande till de länder med vilka Sverige ingått skatteavtal innehållande artikel om informationsutbyte.

I enlighet med det ovan anförda ansåg SRN att kontrollmöjligheten måste anses uppfylld genom skatteavtalet och att denna grund inte är tillräckligt skäl för en restriktion med hänvisning till artikel 58 EGF.

Därmed kom nämnden fram till den slutsatsen att A och B vid beräkning av löneunderlaget får beakta löner och ersättningar till personal både i filialen i Y-land och i filialen i Z- land.

⁹¹ se nedan avsnitt 7.2

⁹² Mål C-136/00, Danner

⁹³ Rådets direktiv 77/799/EEG

⁹⁴ Rådets direktiv 2003/93/EG

⁹⁵ SOU 2002:52

En ledamot i SRN anförde dock skiljaktig mening angående filialen i Z- land. Han menade att den aktuella frågan rörande löneunderlag inte handlar om en kapitalrörelse i enlighet med nomenklaturens ordalydelse⁹⁶. Detta eftersom det för filialer anges att kapitalrörelser handlar om investering för etablering, eller utvidgning av filialen.

Han ansåg vidare att den aktuella frågan på grund av hans tolkning måste falla under etableringsfriheten i artikel 43 EGF istället för under kapitalbestämmelsen i artikel 56. Det är då inte frågan om en restriktion av kapitalrörelser utan istället om en restriktion inom utövandet av verksamhet. I enlighet härmed ansåg han att eftersom det saknas restriktioner för denna typ av regler i artikel 43 EGF finns det inget som gör tillämpningen av löneunderlagsreglerna fördragsstridig. Därmed borde frågan angående Z- land, enligt hans mening, istället besvarats så att de löner som var aktuella i detta fall inte skall få medräknas vid beräkning av löneunderlaget.

RSV (nu Skatteverket) har för avsikt att i den del förhandsbeskedet rör filialen i tredje land (Z- land) överklaga beslutet.

7.2 Förhandsbesked rörande lex Asea

I ännu ett avgörande samma dag som ovanstående förhandsbesked behandlade Skatterättsnämnden ett ärende rörande lex Asea- regeln⁹⁷ enligt följande. I ett schweiziskt bolag var personen X aktieinnehavare. Bolaget funderade på att dela ut aktierna i ett av deras dotterbolag.

Nämnden gjorde bedömningen att alla rekvisit uppställda i lex Asea- regeln, 42:16 IL, förutom att det måste röra sig om ett svenskt aktiebolag, var uppfyllda. I 42:16 a IL finns numera en kompletterande regel gällande utländska bolag⁹⁸. Denna regel gäller dock endast länder inom EES samt länder som ingått skatteavtal, innehållande en artikel om informationsutbyte, med Sverige.

⁹⁶ se bilaga nedan s 54 ff

⁹⁷ Protokoll nr 9

⁹⁸ se ovan avsnitt 5.4

Mellan Sverige och det i frågan aktuella landet Schweiz finns ett skatteavtal, dock utan artikel om informationsutbyte. I protokollet från avtalets tillkomst finns dock en förklaring om utbyte av upplysningar för tillämpning av avtalet.⁹⁹ Denna förklaring kan inte enligt SRN: s mening jämföras med en artikel om informationsutbyte eftersom den inte är lika vidsträckt som en artikel i avtalet.

Nämnden gjorde bedömningen, genom hänvisning till RÅ 2000 ref. 40¹⁰⁰, att den aktuella utdelningen är en sådan form av kapitalrörelser som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 56 EGF. Vidare anförde de, genom hänvisning till förarbetena¹⁰¹ att bestämmelsens utformning tillkommit av kontrollhänsyn¹⁰². Direktivet om myndighetssamarbete är inte tillämpligt i detta fall heller, eftersom det även här rör sig om ett förhållande mellan ett EU-land och tredje land¹⁰³.

SRN anförde därefter som sin mening att trots att artikel om informationsutbyte saknas i avtalet mellan de båda länderna, ges skattemyndigheterna i Sverige (nu Skatteverket) ändå en möjlighet att inhämta information genom förklaringen om utbyte av upplysningar i protokollet från avtalets upprättande. Dessutom kan den skattskyldige själv få bevisa att samtliga kriterier för att regeln skall få tillämpas är uppfyllda. Vidare påpekade de att förhandsbeskedets giltighet är avhängigt av att de uppgifter som förekommit i förevarande fall är korrekta.

Slutligen ansåg SRN att det i 42:16 a IL uppställda kravet, att endast utländska bolag i länder inom EES eller länder med vilka Sverige ingått skatteavtal innehållande artikel om informationsutbyte, inte är en godtagbar restriktion i enlighet med artikel 58 EGF. Detta på grund av att regeln uppställts med kontrollhänsyn som skäl och att detta skäl inte kan godtas enligt EGD: s gällande praxis.

SRN valde i enlighet med ovanstående att bortse från det ovan nämnda kravet och beslutade därmed att X kan erhålla utdelningen skattefritt enligt lex Asea-regeln.

Beslutet har överklagats av RSV (nu Skatteverket).

⁹⁹ prop. 1965:177

¹⁰⁰ se ovan avsnitt 6.3

¹⁰¹ prop. 2000/01:22

¹⁰² För EGD:s uppfattning om denna grund se ovan avsn. 7.1

¹⁰³ se ovan avsn. 7.1

8. Slutsatser

Med beaktande av ovanstående resonemang anser jag att rättsosäkerheten inom den svenska interna skatterätten har ökat efter Sveriges inträde i EU. Tidigare skulle ”tveksamma” fall avgöras inom den inhemska rättsordningen. Numera skall den högsta instansen för denna typ av tvister även beakta gällande rätt enligt EG-domstolens praxis och dessutom ta hänsyn till de grundläggande principerna i fördraget. Förutsebarheten blir genom detta väldigt liten och allt fler lär behöva begära förhandsbesked innan transaktioner sker för att på det sättet få klart för sig vad den tilltänkta transaktionen kan leda till för följd.

Knäckfrågan i alla de ovan redovisade målen har varit de aktuella reglernas förenlighet med EGF:s bestämmelser om den fria rörligheten för kapital, men även i flera fall dessa bestämmelsers förenlighet med etableringsfriheten. Utvecklingen av praxis har efter avgörandet i Verkooijen-målet gällande de här behandlade reglerna om löneunderlag och lex Asea varit klar och tydlig, så inom dessa områden finns knappast längre någon osäkerhet kvar om vad som gäller.

Nu återstår endast att se vad utfallet i de två förhandsbeskeden, angående löneunderlagsregeln och lex Asea- regeln i förhållande till tredje land, leder till för resultat vid Regeringsrättens bedömning av dem. Kanske blir tillämpningsområdet för artikel 56 EG-fördraget utvidgat i enlighet med Skatterättsnämndens avgörande, kanske blir det inte så. Svaret på denna mycket intressanta fråga får framtiden utvisa.

Om svaret blir en utökning av räckvidden kommer detta sannolikt att leda till en omfattande översyn av gällande regler och en lagstiftning som inte gör någon åtskillnad beroende av var personer och företag bor eller verkar. Personligen tror jag i enlighet med Ståhls resonemang redovisat i avsnitt 7.1 ovan inte att samma utsträckning av kapitalbestämmelserna kommer att gälla gentemot tredje land som nu gäller inom EU. Jag tror inte att syftet med bestämmelsen var denna oerhört vida tillämpning som SRN nu verkar anse.

Eftersom frågorna rör ett område som ännu ej prövats kommer dock RegR med största säkerhet att behöva ett tolkningsbesked från EGD för att kunna reda ut frågan. Detta förfarande innebär att tidpunkten då vi får svaret på denna mycket intressanta fråga säkerligen ligger ett par år framåt i tiden.

9. Avslutande reflektioner

Jag har i detta arbete försökt föra fram betydelsen av främst kapitalbestämmelserna i EG-fördraget för den svenska interna skatterätten. Det är min förhoppning att jag åtminstone sått ett frö till ökad förståelse för omfattningen av den stora betydelse det principiella förbudet mot restriktioner för kapitalrörelser har i förhållande till våra svenska skatteregler trots att vi inom landet formellt fortfarande innehar exklusiv lagstiftningskompetens inom detta område. Med all säkerhet kommer i framtiden fler skatteregler anses strida mot någon av de grundläggande principerna inom EG-rätten. Detta kommer att innebära ytterligare förändringar av våra nationella skatteregler.

10. Källor

Offentligt tryck

Direktiv

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Rådets direktiv 2003/93/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning

Propositioner

Regeringens Proposition. 1965:177

Regeringens Proposition 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, mm.

Regeringens Proposition 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

Betänkanden

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare. Betänkande av 3:12-utredningen. Del 1. 3:12-reglerna. Del 2. Generationsskiften

Rättsfall

EG-domstolen

26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, REG 1963 s. 1, svensk specialutgåva I

6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L*, REG 1964 s. 585, svensk specialutgåva I

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, REG 1970 s. 1125, svensk specialutgåva I

41/74 *Yvonne van Duyn mot Home Office*, REG 1974 s. 1337, svensk specialutgåva 2

43/75 *Gabrielle Defrenne mot Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena*, REG 1976 s. 455, svensk specialutgåva 3

106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA*, REG 1978 s. 629, svensk specialutgåva 4

120/78 *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, (Cassis de Dijon)* REG 1979 s. 649, svensk specialutgåva 4

14/83 *Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen*, REG 1984 s. 1891, svensk specialutgåva 7

C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten*, REG 1992 s.1-249 svensk specialutgåva tillägg

C-300/90 *Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium*, ECR 1992 s. I-305

C-91/92 *Paola Faccini Dori mot Recreb Srl*, REG 1994 s. I-3325, svensk specialutgåva 16

C-358/93 och C-416/93 *Brottmål mot Aldo Bordessa, Vicente Mari Mellado och Concepción Barbero Maestre*, REG 1995 s. I-361

C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Brottmål mot Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Díaz Jiménez och Figen Kapanoglu*, REG 1995 s I-4821

C-18/95 *F.C. Terhoeve mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*, REG 1999 s I-345

C-120/95 *Nicolas Decker mot Caisse de maladie des employés privés*, EGD:s dom den 28 april 1998

C-129/96 *Inter-Environnement Wallonie ASBL mot Region Wallone*, EGD:s dom den 18 december 1997

C-134/97 *Victoria Film A/S*, REG 1998 s I-7023

C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen*, EGD:s dom den 6 juni 2000

C-251/98 *C.Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/ Ondernemingen Gorinchem*, EGD:s dom den 13 april 2000

C-136/00 *Rolf Dieter Danner*, EGD:s dom den 3 oktober 2002

C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket*, EGD:s dom den 21 november 2002

C-168/01 *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, EGD:s dom den 18 september 2003

C-9/02: Begäran om förhandsavgörande av den 14 december i målet mellan Hughes de Lasteyrie du Saillant och Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (Ej avgjort än)

Regeringsrätten

RÅ 2000 ref 38

RÅ 2000 ref 40

RÅ 2000 ref 47 delmål I,II

Övrigt

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 februari 2003, Löneunderlag, (protokoll nr 8)

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 februari 2003, Lex Asea, (protokoll nr 9)

Litteratur

Bernitz, U & Kjellgren, A, Europarättens grunder, Norstedts Juridik AB, 1999

Farmer, P and Lyal, R, EC Tax Law, Clarendon Press, Oxford, 1994

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, Ch, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del 2, Uppl.8, Studentlitteratur, 2001

Ståhl, K, Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land, SN 2003 s 585-599

Ståhl, K, Beskattning och fria kapitalrörelser- inom EU och mot tredje land. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, s 493-512

Ståhl, K & Persson Österman, R, EG-skatterätt, Iustus förlag, 2000

Terra, B & Wattel, P, European Tax Law, 2nd edition, Kluwer Law International, 1997

Tjernberg, M, Beskattning av fåmansföretag, Uppl.5, fakta info direkt, 2001

Tjernberg, M, Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, SN 2003 s 230-246

Von Bahr, S, Något om EG-domstolens praxis på skatteområdet. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, s 67-82

Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Norstedts Juridik AB, 2002

Övrigt

http://www.europa.eu.int/abc/treaties_sv.htm

11. Bilaga

Utdrag ur direktiv 88/361 /EEG

Artikel 1

1. I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1

Artikel 6

1. Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som behövs för att följa detta direktiv senast den 1 juli 1990. De skall genast underrätta kommissionen om detta. De skall också senast den dag respektive åtgärder träder i kraft offentliggöra alla nya åtgärder eller ändringar av bestämmelser för sådana kapitalrörelser som anges i bilaga 1.

Nomenklatur för kapitalrörelser

BILAGA 1

NOMENKLATUR FÖR KAPITALRÖRELSE SOM AVSES I DIREKTIVETS ARTIKEL 1

I denna nomenklatur klassificeras kapitalrörelser efter den ekonomiska arten av de tillgångar och skulder som de avser, uttryckta antingen i inhemsk eller utländsk valuta.

De kapitalrörelser som förtecknas i denna nomenklatur omfattar följande:

P Alla de aktiviteter som fordras för kapitalrörelser: avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar. Transaktionerna sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen räkning (t.ex. överföringar av utvandrares tillgångar).

P Aktiviteter som utförs av envar fysisk eller juridisk person, däribland aktiviteter med avseende på tillgångar eller skulder som innehas av medlemsstater eller andra offentliga organ och myndigheter, med förbehåll för artikel 68.3 i fördraget.

P Tillgång för marknadsaktörer till all den finansiella teknik som står till buds på den marknad där transaktionen är avsedd att genomföras. Sålunda täcker begreppet förvärv av värdepapper och andra finansiella instrument inte endast avistatransaktioner utan samtliga förekommande transaktionstyper: terminsaffärer, options- och garantitransaktioner, swaptransaktioner mot andra tillgångar, etc. På motsvarande sätt innefattar begreppet transaktioner i löpande räkning och över inlåningskonton hos finansiella institut inte endast öppnande av och placering av medel på konton utan även

terminsaffärer i utländsk valuta, oberoende av om dessa affärer är avsedda att täcka valutarisker eller att medföra en öppen valutaposition.

P Transaktioner för likvidering eller överlåtelse av samlade tillgångar, repatriering av erhållen likvid (), eller omedelbart tillgodogörande av sådan likvid inom ramen för förpliktelser som gäller inom gemenskapen.

P Transaktioner för återbetalning av krediter eller lån.

Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning över kapitalrörelser P därav rubriken XIII-F. "Andra kapitalrörelser: Diverse". Den skall därför inte tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser, sådana som avses i artikel 1 i direktivet.

I P DIREKTA INVESTERINGAR ()

1. Etablering och utvidgning av filialer eller nya företag som uteslutande ägs av den som tillhandahåller kapitalet, samt fullständiga förvärv av befintliga företag.
2. Förvärv av del i nya eller befintliga företag i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer.
3. Långfristiga lån med syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer.
4. Återinvestering av vinster i syfte att vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer.

A. Utlänningars ()direkta investeringar i landet

B. Inlänningars ()direkta investeringar utomlands

II P INVESTERINGAR I FAST EGENDOM

(i den mån de ej omfattas av I ovan) ()

A. Utlänningars investeringar i fast egendom i landet

B. Inlänningars investeringar i fast egendom utomlands

III P AKTIVITETER MED VÄRDEPAPPER SOM NORMALT OMSÄTTS PÅ KAPITALMARKNADEN

(i den mån de ej omfattas av I, IV och V)

a) Aktier och andra värdepapper av andelskaraktär ().

b) Obligationer ().

A. Transaktioner med värdepapper på kapitalmarknaden

A. 1. Utlänningars förvärv av inhemska värdepapper som omsätts på en fondbörs ().

A. 2. Inlänningars förvärv av utländska värdepapper som omsätts på en fondbörs.

A. 3. Utlänningars förvärv av inhemska värdepapper som inte omsätts på en fondbörs ().

A. 4. Inlänningars förvärv av utländska värdepapper som inte omsätts på en fondbörs.

- B. Tillträde för värdepapper till kapitalmarknaden ()
- B. i) Introduktion på en fondbörs ().
- B. ii) Emission och placering på en kapitalmarknad ().
- B. ii) 1. Inhemskas värdepappers tillträde till en utländsk kapitalmarknad.
- B. ii) 2. Utländska värdepappers tillträde till den inhemska kapitalmarknaden.

IV P AKTIVITETER MED ANDELAR UTGIVNA AV FÖRETAG FÖR KOLLEKTIVA

INVESTERINGAR ()

- a) Andelar utfärdade av företag för kollektiva investeringar i sådana värdepapper som normalt omsätts på kapitalmarknaden (aktier, andra ägarandelsbevis och obligationer).
- b) Andelar utfärdade av företag för kollektiva investeringar i sådana värdepapper som normalt omsätts på penningmarknaden.
- c) Andelar utfärdade av företag för kollektiva investeringar i andra tillgångar.

A. Transaktioner i andelar utfärdade av företag för kollektiva investeringar

- A. 1. Utlänningars förvärv av inhemska andelar som omsätts på en fondbörs.
- A. 2. Inlänningars förvärv av utländska andelar som omsätts på en fondbörs.
- A. 3. Utlänningars förvärv av inhemska andelar som inte omsätts på en fondbörs.
- A. 4. Inlänningars förvärv av utländska andelar som inte omsätts på en fondbörs.

B. Tillträde till kapitalmarknaden för andelar utfärdade av företag för kollektiva investeringar

- B. i) Introduktion på en fondbörs.
- B. ii) Emission och placering på en kapitalmarknad.
- B. ii) 1. Inhemskas andelars tillträde till en utländsk kapitalmarknad.
- B. ii) 2. Utländska andelars tillträde till den inhemska kapitalmarknaden.

V P AKTIVITETER MED VÄRDEPAPPER OCH ANDRA INSTRUMENT SOM NORMALT OMSÄTTS PÅ PENNINGMARKNADEN ()

A. Transaktioner med värdepapper och andra instrument på penningmarknaden

- A. 1. Utlänningars förvärv av inhemska värdepapper och andra instrument på penningmarknaden.
- A. 2. Inlänningars förvärv av utländska värdepapper och andra instrument på penningmarknaden.

B. Tillträde till penningmarknaden för värdepapper och andra instrument

- B. i) Introduktion på en erkänd penningmarknad ().
- B. ii) Emission och placering på en erkänd penningmarknad.

B. ii) 1. Tillträde för inhemska värdepapper och andra instrument till en utländsk penningmarknad.

B. ii) 2. Tillträde till den inhemska penningmarknaden för utländska värdepapper och andra instrument.

VI P TRANSAKTIONER I LÖPANDE RÄKNING OCH ÖVER INLÅNINGSKONTON I FINANSIELLA INSTITUT ()

A. Utlänningars transaktioner med inhemska finansiella institut

B. Inlänningars transaktioner med utländska finansiella institut

VII P KREDITER SOM HÄNFÖR SIG TILL VARU- ELLER TJÄNSTEHANDEL I VILKEN EN INLÄNNING DELTAR ()

1. Kortfristiga (mindre än ett år).

2. Medelfristiga (ett till fem år).

3. Långfristiga (fem år eller mer).

A. Utlänningars krediter till inlänningar

B. Inlänningars krediter till utlänningar

VIII P FINANSIELLA LÅN OCH KREDITER

(i den mån de ej omfattas av I, VII eller XI) ()

1. Kortfristiga (mindre än ett år).

2. Medelfristiga (ett till fem år).

3. Långfristiga (fem år eller mer).

A. Utlänningars lån och krediter till inlänningar

B. Inlänningars lån och krediter till utlänningar

IX P Borgen, ANDRA GARANTIFÖRBINDELSER OCH STÄLLANDE AV PANT

A. Utlänningars åtaganden gentemot inlänningar

B. Inlänningars åtaganden gentemot utlänningar

X P ÖVERFÖRINGAR I ANLEDNING AV FÖRSÄKRINGSAVTAL

A. Premier och betalningar avseende livförsäkring

A. 1. Avtal mellan inhemska livförsäkringsgivare och utlänningar.

A. 2. Avtal mellan utländska livförsäkringsgivare och inlänningar.

B. Premier och betalningar avseende kreditförsäkring

A. 1. Avtal mellan inhemska kreditförsäkringsgivare och utlänningar.

A. 2. Avtal mellan utländska kreditförsäkringsgivare och inlänningar.

C. Andra kapitalöverföringar avseende försäkringsavtal

XI P PERSONLIGA KAPITALRÖRELSER

A. Lån

B. Gåvor och donationer

C. Hemgift

D. Arv och testamentsförordnanden

E. Invandrares reglering av skulder i det tidigare hemlandet

F. Överföringar av tillgångar som inlänningar, i samband med utvandring, genomför vid tidpunkten för inflyttning i annat land eller under vistelsen utomlands

G. Överföringar av besparingar, som invandrare, under den tid de uppehåller sig i landet, genomför till det tidigare hemlandet

XII P IN- OCH UTFÖRSEL AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

A. Värdepapper

B. Alla slags betalningsmedel

XIII P ANDRA KAPITALRÖRELSER

A. Arvsskatt och andra pålagor på kvarlåtenskapen

B. Skadestånd (i det fall det utgår i form av kapital)

C. Återbetalning vid hävande av avtal och återbetalning av opåkallade betalningar (där dessa kan anses utgöra kapital)

D. Upphovsrättsliga ersättningar: patent, mönster, varumärken och uppfinningar (överlåtelser och överföringar på grund av sådana överlåtelser)

E. Överföringar av medel som behövs för tillhandahållande av tjänster (i den mån de ej omfattas av VI)

F. Diverse

FÖRKLARINGAR

I denna nomenklatur och i direktivet skall följande uttryck ha den innebörd som framgår nedan.

Direkta investeringar

Investeringar av alla slag som görs av fysiska personer eller av handels- eller industriföretag eller finansiella företag och som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet. Detta begrepp skall således förstås i vidaste bemärkelse.

De företag som nämns under I P1 i nomenklaturen omfattar juridiskt självständiga företag (helägda dotterföretag) och filialer.

I fråga om de företag som nämns under I P2 i nomenklaturen och som är aktiebolag föreligger deläggande genom direkt investering, då den aktiepost som innehas av en fysisk person, något annat företag eller någon annan aktieägare gör det möjligt för innehavaren att, i enlighet med nationell lagstiftning om aktiebolag eller på annan grund, effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget.

Med långfristiga lån av andelskaraktär, sådana som anges under I P3 i nomenklaturen, avses lån med en löptid av mer än fem år och som lämnas i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer. Som viktigaste exempel kan nämnas lån från ett företag till dotterföretag eller till bolag i vilka det har andel, samt lån förenade med andel i vinst. Lån som lämnas av finansiella institut i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer ingår också under denna rubrik.

Investeringar i fast egendom

Köp av byggnader och mark samt uppförande av byggnader i privat regi i

vinstsyfte eller för personligt bruk. I denna kategori ingår även nyttjanderätter, servitut och byggrätter.

Introduktion på en fondbörs eller en erkänd penningmarknad
 Introduktion P i fastställd ordning P av värdepapper och andra överlåtbara instrument för handel, under offentlig eller icke offentlig övervakning, på en officiellt erkänd fondbörs eller på en officiellt erkänd del av penningmarknaden.

Värdepapper som omsätts på en fondbörs (noterade eller onoterade)
 Värdepapper för vilka handeln är reglerad genom bestämmelser och vars kurser publiceras regelbundet, antingen på en officiell fondbörs (noterade värdepapper) eller av andra organ knutna till en fondbörs P t.ex. banksammanslutningar (onoterade värdepapper).

Emission av värdepapper och andra överlåtbara instrument
 Försäljning genom utbud till allmänheten.

Placering av värdepapper och andra överlåtbara instrument
 Direkt försäljning av värdepapper från emittenten eller från ett konsortium som emittenten givit i uppdrag att ombesörja försäljningen, utan att något erbjudande lämnas till allmänheten.

Inhemska eller utländska värdepapper och andra instrument
 Värdepapper karakteriserade enligt bestämmelserna i det land där emittenten har sin huvudsakliga verksamhet. Inlåningars förvärv av inhemska värdepapper och andra instrument emitterade på en utländsk marknad betraktas som förvärv av utländska värdepapper.

Aktier och andra värdepapper av andelskaraktär
 Omfattar även teckningsrätter för teckning av nya aktier vid emission.

Obligationer

Överlåtbara värdepapper som har en löptid av två år eller mer, räknat från emissionsdagen, och för vilka räntesatsen och villkoren för återbetalning av kapitalbelopp och ränta fastställts vid emissionstidpunkten.

Företag för kollektiva investeringar

Företag

P som har till ändamål att med anskaffat kapital företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper eller andra tillgångar och som i sin verksamhet tillämpar principen om riskspridning, samt P vars andelar, på begäran av innehavarna och i enlighet med tillämpliga villkor fastlagda genom föreskrifter, genom avtal eller i bolagsordning, återköps eller inlöses, direkt eller indirekt, med medel ur företagets tillgångar. En åtgärd som ett sådant fondföretag vidtar för att säkra att börsvärdet av dess andelar inte i någon väsentlig mån avviker från andelarnas nettovärde skall jämföras med återköp eller inlösen.

Sådana företag kan bildas med stöd av lag, antingen på avtalsrättslig

grund (som värdepappersfonder förvaltade av förvaltningsbolag) eller enligt trustlagstiftning (som "unit trusts") eller på bolagsrättslig grund (som investeringsbolag).

I detta direktiv omfattar "värdepappersfonder" även "unit trusts".

Värdepapper och andra instrument som normalt omsätts på penningmarknaden Skattkammarväxlar och andra överlåtbara växlar, bankcertifikat och andra certifikat, bankaccepter och andra liknande instrument.

Krediter som hänför sig till varu- eller tjänstehandel

Avtalade handelskrediter (förskott eller delbetalningar för arbeten som pågår eller har beställts samt krediter för betalning i efterhand, med eller utan växel) samt finansiering av sådana krediter genom kreditinstitut. Denna kategori omfattar även factoring.

Finansiella lån och krediter

All slags finansiering genom finansiella institut, däribland sådan finansiering som hänför sig till varu- eller tjänstehandel i vilken ingen inlänning deltar.

Denna kategori omfattar även hypotekslån, konsumentkrediter och finansiell leasing, såväl som andra tjänster, t. ex. utställande av garantier och andra åtaganden i samband med certifikatprogram.

Inlänningar och utlänningar

Fysiska och juridiska personer så som definierats i varje medlemsstats valutakontrollföreskrifter.

Erhållen likvid (av placeringar, värdepapper m.m.)

Behållningen av försäljning inklusive eventuell värdestegring av kapital, återbetalningsbelopp, indrivna medel etc.

Fysiska och juridiska personer

Så som definierats i nationella föreskrifter.

Finansiella institut

Banker, sparbanker och institut som specialiserat sig på kort-, medel- eller långfristig kreditgivning, försäkringsbolag, "building societies", investeringsbolag och andra institut av motsvarande natur.

Kreditinstitut

Banker, sparbanker och institut som specialiserat sig på kort-, medel- eller långfristig kreditgivning.